

Universidade Federal De Uberlândia
Faculdade De Direito Professor Jacy De Assis

Christopher Messala Barbosa

**O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIDOR
DE OUTROS PRECEITOS CONSTITUCIONAIS:**

A inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 pelo viés do princípio da estrita legalidade tributária.

Uberlândia
2019

Christopher Messala Barbosa

**O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIDOR
DE OUTROS PRECEITOS CONSTITUCIONAIS:**

A inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 pelo viés do princípio da estrita legalidade tributária.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito Prof. Jacy de Assis da Universidade Federal de Uberlândia como um dos requisitos necessários para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Dra. Marcela Cunha
Guimarães

Uberlândia

2019

Christopher Messala Barbosa

**O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA COMO GARANTIDOR
DE OUTROS PRECEITOS CONSTITUCIONAIS:**

A inconstitucionalidade do art. 10 da Lei nº 10.666/2003 pelo viés do princípio da estrita legalidade tributária.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito Prof. Jacy de Assis da
Universidade Federal de Uberlândia como um
dos requisitos necessários para a obtenção do
título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Professora Dra. Marcela Cunha
Guimarães

Uberlândia, ____ de _____ de 2019.

Professora Dra. Marcela Cunha Guimarães – Orientadora

Professor Dr. Alexandre Walmott Borges

Professor Ricardo Rocha Viola

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço ao Meu Senhor Jesus Cristo, que nos ensinou o verdadeiro significado de amor, sacrificando sua própria vida para salvar todos nós, ainda que tenhamos desprezado seus ensinamentos e o pendurado a cruz para entregá-lo a morte.

Agradeço também aos meus pais, que muito trabalharam para poder me permitir ter uma ótima educação, e também por me ensinar que sempre devemos agir com honestidade e empatia para com o próximo, razão esta pela qual eu credito tantas bênçãos e maravilhas que acontecem em minha vida.

Por fim, agradeço aos meus professores que muito me ajudaram nesta jornada com o empenho deles, e também a minha orientadora professora Dra. Marcela por toda dedicação e paciência que teve comigo.

RESUMO

O presente estudo procurou esmiuçar o princípio da estrita legalidade tributária expressamente previsto no art. 150, I, da Constituição Federal de 1988. A partir do estudo do referido princípio foi traçada a sua importância como garantidor dos preceitos constitucionais, como o Sobreprincípio do Estado Democrático de Direito, e também o direito fundamental à propriedade.

A aplicação do princípio em estudo foi examinada a partir de duas perspectivas, formal e material, cujas exigências são a instituição ou majoração do tributo a partir da edição de lei em sentido estrito pelo Poder Legislativo cujo procedimento deve ser observado conforme disposto na Lei Maior e que a lei instituidora de tributo conste todos os elementos necessários para identificar o fato jurídico tributável.

Conforme veremos, a própria Constituição tratou de prever todas as hipóteses de exceção ao princípio da estrita legalidade tributária, e, em razão do caráter rígido desta em nosso ordenamento jurídico, resta claro que nenhum ato normativo infraconstitucional possa criar novas hipóteses de exceção ao princípio em estudo.

No entanto, o legislador infraconstitucional, em inobservância ao disposto na Constituição e ao sistema jurídico pátrio, editou lei instituidora de tributo que concede competência ao Poder Executivo para que disponha sobre critério identificador do fato jurídico tributável, em clara ofensa ao princípio previsto no art. 150, I, da Carta Magna.

Por fim, será realizado estudo de caso cujo objeto será o art. 10 da Lei nº 10.666/2003, o qual defendemos ser inconstitucional, ainda que o STF tenha entendido contrariamente.

ABSTRACT

This study sought to investigate the principle of strict tax legality expressly provided for in art. 150, I, of the Federal Constitution of 1988. From the study of this principle was traced its importance as guarantor of the constitutional precepts, as the Overprinciple of the Democratic State of Law, and also the fundamental right to the property.

The application of the principle under study was examined from two perspectives, formal and material, whose requirements are the institution or increase of the tax from the edition of the law in the strict sense by the Legislative Power whose procedure must be observed as provided in the Major Law and that the instituting tax law contains all the elements necessary to identify the taxable legal fact.

As we shall see, the Constitution itself has made provision for all exceptions to the principle of strict tax law, and because of its rigid character in our legal system, it is clear that no infraconstitutional normative act can create new hypotheses of exception to the principle in question. study.

However, the nonconstitutional legislator, in breach of the provisions of the Constitution and the national legal system, has issued a tax law that empowers the Executive Power to have a criterion identifying the taxable legal fact, in clear offense to the principle provided for in art. 150, I, of the Magna Carta.

Finally, a case study will be conducted whose object will be art. 10 of Law No. 10.666/2003, which we defend to be unconstitutional, even if the Supreme Court has understood otherwise.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	11
2.1	O princípio da estrita legalidade tributária em sentido formal	18
2.2	O princípio da estrita legalidade tributária em sentido material	20
3	EXCEÇÕES LEGAIS AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	25
4	O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, MEDIDAS PROVISÓRIAS E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA (PREVISTAS E NÃO PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988)	30
5	CONTROLE JURISDICIONAL DA ATIVIDADE LEGISLATIVA.....	37
6	ESTUDO DE CASO	43
7	CONCLUSÃO	60
	REFERÊNCIAS	63

1 INTRODUÇÃO

Há muito tempo a doutrina vem traçando discussões acerca da oportuna e difícil distinção entre os princípios e as regras, no entanto, é consente que ambos tratam-se de espécies de normas, não guardando, entre si, nenhuma hierarquia, haja vista a ideia da unidade da Constituição.

Para o desenvolvimento deste trabalho não importa a distinção entre ambos, no entanto, no que diz respeito à aplicação das regras e princípios, faz-se pertinente menção aos ensinamentos de Ávila (2010, p. 120-1):

[...] um sistema não pode ser composto somente de princípios, ou só de regras. Um sistema só de princípios seria demasiado flexível, pela ausência de guias claros de comportamento, ocasionando problemas de coordenação, conhecimento, custos e controle de poder. E um sistema só de regras, aplicadas de modo formalista, seria demasiado rígido, pela ausência de válvulas de abertura para o amoldamento das soluções às particularidades dos casos concretos. Com isso se quer dizer que, a rigor, não se pode dizer nem que os princípios são mais importantes do que as regras, nem que as regras são mais necessárias que os princípios. Cada espécie normativa desempenha funções diferentes e complementares, não se podendo sequer conceber uma sem a outra, e a outra sem a uma. Tal observação é da mais alta relevância, notadamente tendo em vista o fato de que a Constituição Brasileira é repleta de regras, especialmente de competência, cuja finalidade é, precisamente, alocar e limitar o exercício do poder.

Segundo o professor, a interpretação e aplicação de ambos deve ser conjunta, e ter como base os postulados normativos inespecíficos, quais sejam, a ponderação (atribuindo-se pesos e contrapesos), a concordância prática e a proibição de excesso (garantindo a manutenção de um mínimo de eficácia dos direitos fundamentais) e específicos, a partir dos postulados da igualdade, razoabilidade e proporcionalidade (ÁVILA, 2010).

Conforme nos ensina Barroso (2009, p. 353), “[...] a Constituição passa a ser encarada como um sistema aberto de princípios e regras, permeável a valores jurídicos suprapositivos, no qual as ideias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham um papel central.”.

No que diz respeito aos princípios, deve ser destacado que estes são de imensurável importância no ordenamento jurídico pátrio, sendo definidos por Mello (2004, p. 451) como:

[...] mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.

A partir do asserto acima transcrito verificamos que é a partir do exame do conteúdo e abrangência dos princípios que podemos alcançar uma interpretação mais extensa e integrativa das regras constantes em um ordenamento jurídico. Vejamos, dessa forma, que os princípios constituem-se em “[...] critérios ou as diretrizes basilares do sistema jurídico.” (FREITAS. 2002, p. 57).

Observa-se que, a própria Constituição trata de dispor os princípios fundamentais que tratam de resguardar as garantias e direitos fundamentais à pessoa humana, tais como os direitos à liberdade, igualdade, propriedade, dentre outros.

Partindo para o estudo da incidência dos princípios em matéria tributária, verifica-se que consta expressamente na Constituição disposições que preveem a observância de princípios cujo fim é estabelecer limites à prerrogativa do Estado quanto a possibilidade deste alcançar o patrimônio do cidadão-contribuinte, dada a sua pretensão tributária.

É notória a coerção existente na relação jurídica que há entre o Estado e seus administrados, que é parte hipossuficiente, e no tangente as pretensões tributárias daquele não é diferente. Sobre o assunto foi discutido na doutrina alemã se a relação obrigacional tributária representa uma relação de poder (“Gewaltverhältnis”), cujo principal adepto foi Ottmar Buehler, ou uma relação de direito (“Rechtsverhältnis”), tese defendida por Albert Hensel.

Para o Direito pátrio percebe-se mais adequada a adoção do entendimento de que a relação obrigacional tributária representa uma relação de direito, para corroborar com esta assertiva fazemos uso da célebre interpretação de Rothmann (1972, p. 12) aos ensinamentos de Albert Hensel, “[...] a sujeição do contribuinte ao poder do Estado somente consiste no fato de ele ter que atender à norma jurídica e que o Estado, mediante o uso de seu poder de coação, deve executar a vontade da lei.”

Vejamos, nesse ponto, que não somente os jurisdicionados encontram-se sujeitos à incidência da lei, pois o Estado também deve observar esta, que por sua vez, estabelece limites à pretensão tributária deste para que sejam garantidos os direitos fundamentais do contribuinte-cidadão, em especial o direito à propriedade.

Para tanto a Constituição Federal de 1988 prevê em seu art. 150, I, o princípio da estrita legalidade tributária, que determina a obrigatoriedade de edição de lei em sentido estrito para criação ou majoração de tributo. Dessa forma, temos que o patrimônio do cidadão-contribuinte somente poderá ser alcançado pelo Estado em razão de sua pretensão tributária tendo havido instaurado todo um procedimento para edição de ato normativo específico que somente pode ser instituído pelo Poder Legislativo, haja vista o princípio da separação dos poderes.

A exigência de lei em sentido estrito para tratar de matéria tributária garante que seja promovida a segurança jurídica na relação tributária havida entre Estado e contribuintes, e também legitima todo este procedimento, que irá ser realizado pelos representantes do povo, os parlamentares, que foram eleitos justamente para exercer a função legislativa.

Não obstante a exigência de que seja observado todo um procedimento, a Constituição também dispõe que a lei instituidora do tributo deve constar todos os elementos necessários para identificar o fato jurídico tributável, novamente garantindo que vigore a segurança jurídica.

Destaca-se que a própria Constituição prevê todas as hipóteses de exceção ao princípio da estrita legalidade tributária, e, dado o caráter rígido desta, todo ato normativo que lhe for hierarquicamente inferior deve observar seus preceitos, não podendo haver disposição em ato normativo infraconstitucional que confira exceção à regra contida na Lei Maior.

Ainda no que confere à edição de ato normativo que regule em matéria tributária, temos outras espécies de atos normativos previstos na Constituição, a saber: medidas provisórias; e, leis delegadas; que podem dispor sobre matéria tributária, desde que observados as limitações que há para a edição destas espécies normativas.

Por fim, temos as situações nas quais o legislador infraconstitucional confere por meio da própria lei instituidora do tributo competência ao Poder Executivo para que este disponha sobre determinados critérios identificadores do

fato jurídico tributário, permitindo que seja instituída obrigação tributária sem que seja observado o princípio da estrita legalidade tributária, o que ocasiona em ofensa aos preceitos constitucionais e em insegurança jurídica.

Para tanto será realizado estudo de caso cujo objeto será o art. 10 da Lei nº 10.666, que conferiu competência ao Conselho Nacional de Previdência Social para dispor sobre elementos determinantes do fato jurídico tributário, qual seja, a determinação da alíquota real aplicável.

Destaca-se que o referido dispositivo de lei foi declarado constitucional pelo STF no julgamento do RE nº 472.961/SC. Porém, a partir dos argumentos que serão desenvolvidos neste trabalho, que foi elaborado a partir de árdua pesquisa na doutrina pátria acerca do tema, e também da análise de outras jurisprudências exaradas por tribunais federais, pelo Superior Tribunal de Justiça e também pelo Supremo Tribunal Federal pretende-se responder a seguinte questão: Porque o STF errou ao decidir pela constitucionalidade da disposição contida no art. 10 da Lei nº 10.666/2003?

2 O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

A Carta Constitucional brasileira contempla implicitamente, contudo, de forma genérica, o princípio da legalidade no Título II - Dos Direitos e Garantias Fundamentais; Capítulo I - Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos; art. 5º, II, *in verbis*: “[...] II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]” (BRASIL, 1988). O conceito de lei que este dispositivo constitucional pretende exprimir trata-se de qualquer ato normativo editado ordinariamente pelo Poder Legislativo, ou, dadas as exceções, pelo Poder Executivo, como as Leis Delegadas (art. 68, CF/88) e as Medidas Provisórias (art. 62, CF/88) (BRASIL, 1988).

No entanto, no tangente ao Direito Tributário o Legislador Constituinte Originário não se deu por satisfeito com a disposição genérica do art. 5º, II, e prescreveu, mais especificamente, a exigência de lei para a instituição ou majoração de tributos no art. 150, I, que veda expressamente aos entes tributantes que seja instituído ou majorado tributo senão por intermédio de lei (em sentido estrito), dispondo, dessa forma, o princípio da estrita legalidade tributária.

O teor da disposição que prevê o princípio da estrita legalidade tributária é tratado na Seção: Das Limitações do Poder de Tributar, da Constituição, onde se encontram dispostas as hipóteses nas quais os entes tributantes não têm competência positiva para tributar; e se repete no art. 97 do Código Tributário Nacional, configurando, assim, o princípio da estrita legalidade tributária (*nullum tributum sine lege*) que está em congruência ao disposto no art. 5º, II. Também consta previsão ao princípio da estrita legalidade tributária no art. 3º do Código Tributário Nacional¹ (dispositivo este que nos comunica o conceito legal de tributo) no asserto “instituído por lei”.

A importância deste princípio foi muito bem mensurada por Rothmann (1972, p. 1), que o reputa como “[...] o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário. De fato, é a necessidade de uma base legal que transforma a relação tributária em relação jurídica, retirando-a do campo do mero arbítrio.”

¹ Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Em complemento, Hensel (1960, p. 110):

Em vista da vinculação à lei, tanto o Estado, na qualidade de credor, como do devedor tributário, o primeiro não pode ser considerado “persona potentior”. A norma jurídica e especialmente o fato gerador criam a plataforma jurídico-tributária comum, na qual o Estado e a pessoa que realiza o fato gerador se situam em posição de igualdade, como credor e devedor.

Depreende-se, portanto, que não há, na relação obrigacional tributária, primazia do Estado sobre contribuinte, pois ambos estão em igualdade de condições perante a lei.

Este é um dos pressupostos do Sobreprincípio do Estado Democrático de Direito, que pode ser conceituado como “aquele em que governantes e governados, desde que estabelecida a regra jurídica, com o consentimento destes, a ela estão obrigados.” (NETTO. 1970, p. 74).

Sobreprincípio este que está implicitamente prescrito no enunciado do art. 1º da Carta Magna, que dispõe que o Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito, sendo que “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”.

Nesse sentido, Silva (2009, p. 420):

O princípio da legalidade é nota essencial do Estado de Direito. É também, por conseguinte, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, porquanto é da essência do seu conceito subordinar-se à Constituição e fundar-se na legalidade democrática.

Toda sua atividade fica sujeita à ‘lei’, entendida como expressão da vontade geral, que só se materializa num regime de divisão de Poderes em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição. É nesse sentido que se deve entender a assertiva de que o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem tampouco mandar proibir coisa alguma aos administrados senão em virtude de lei.

O autor Ferreira Filho (1995, p. 200) reforça a importância das leis: “[...] é até redundante mencionar a importância da lei no Estado de Direito, dado que este se caracteriza fundamentalmente pela sujeição de tudo e todos à lei”. A lei é, portanto, manifestação palpável do Estado de Direito, e incide sobre os jurisdicionados e também sobre o Estado.

No consoante à representação popular, de acordo com os ensinamentos de Baileiro (1980), a instituição do tributo e de seus elementos realizada pelo povo indiretamente, por meio dos parlamentares eleitos, constitui pressuposto inevitável em todos os regimes representativos e democráticos.

Conclui-se, portanto, que a Constituição Federal de 1988 é soberana porquanto se respalda na soberania popular, e é a partir da Lei Maior que temos instituído uma soberania jurídica estatal.

O que se observa é que não há oposição entre Fisco e Contribuinte, pois, tendo sido democraticamente efetuado o processo de legitimação do tributo o contribuinte torna-se integrante da ordem na qual se insere (*no taxation without representation*).

Conforme nos ensina Ataliba (1991, p. 26), “os políticos (homens que dirigem o estado), precisando atender às necessidade financeiras do poder público, usam do direito como instrumento do desígnio de abastecer o Estado de dinheiro.”

A lei surge a partir de um processo cuja legitimação encontra-se justificada em si mesmo. Temos, portanto, conforme nos expõe Torres (2011, p. 305) um “rompimento entre o conceito secular de tributo, compreendido como expressão do poder de império estatal, derivado unicamente da existência de um poder soberano”.

Em complemento, Carrazza (2013) nos ensina que o princípio da estrita legalidade tributária transforma a obrigação tributária de uma relação simples de poder a uma relação jurídica onde há obrigações concomitantes instituídas por lei entre ambas as partes.

Nesse sentido, Torres (2011, p. 332) nos ensina que a cidadania tributária, “antes de qualquer ‘dever’, consagra o direito de todos pagarem seus tributos segundo os critérios previstos em lei e desde que efetivados todos os direitos e garantias fundamentais.”

Vejamos que, no Estado de Direito, tratando-se de matéria tributária, o papel da lei é ainda mais significativo, não podendo haver tributo sem que por ela seja instituído, pois só ela é capaz de promover a integração e a executoriedade dos preceitos constitucionais. Não há, portanto, como desprender o direito tributário da exigência de lei, pois sem esta os jurisdicionados estariam sujeitos ao

subjetivismo e relativismo, tornando-se inalcançável o ideal concreto de bem comum.

O princípio da estrita legalidade tributária delimita que a criação e a majoração de tributo somente poderão ser feitas através de lei, contemplando, assim, os ideais de justiça e de segurança jurídica.

Segundo Machado (2015, p. 196):

O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber: (a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam; (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes.

O que se almeja é proteger o contribuinte de obrigações tributárias arbitrárias que podem vir a serem instituídas pelo Estado, determinando previamente em lei a hipótese de fato que quando consumado irá dar origem à obrigação daquele que o praticou particular de pagar ao ente tributante os valores determinados a título de tributo.

Ou seja, o patrimônio dos contribuintes só poderá sofrer decréscimo nos casos e modos previstos na lei, que, dentre outras garantias, deve ser geral, abstrata e isonômica, irretroativa e não confiscatória. Conforme nos ensina Ferreira Filho (1995), a supremacia da lei é o que nos garante a segurança jurídica, expoente indispensável da liberdade, elemento este inerente ao regime que adotamos.

O disposto na Carta Magna vincula o legislador na edição de atos normativos infraconstitucionais, para ilustrar o poder de incidência da Lei Maior fazemos uso das palavras de KELSEN (1988, p. 168), que afirma: “A derivação das normas de uma ordem jurídica a partir da norma fundamental dessa ordem é executada demonstrando-se que as normas particulares foram criadas em conformidade com a norma fundamental.”.

Dessa forma, toda norma que for editada deve, obrigatoriamente, observar o disposto na Norma Fundamental, devendo ser produzido segundo a Própria, não podendo, em hipótese alguma, transgredir o Seu texto.

Há de se concluir que não há como o legislador infraconstitucional se evadir da observação do princípio da estrita legalidade tributária, cujo fim é

proteger o direito fundamental à propriedade do contribuinte-cidadão (direito fundamental de 1ª dimensão) face às pretensões tributárias do Estado.

O princípio da estrita legalidade tributária adquire, portanto, qualidade de garantidor de direito fundamental que deve orientar todo o direito tributário de forma a delinear o alcance da exigibilidade tributária, seja no aspecto positivo ou negativo².

Para um estudo ainda mais profundo, fazemos uso da classificação dos princípios adotada pelo professor Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 143-147), cujo critério é a objetividade na aplicação destes nos casos concretos, dividindo-os em princípios enquanto valor ou princípios enquanto limite objetivo.

Estando o intérprete do direito face a um princípio enquanto valor este deverá interpretá-lo axiologicamente, levando em consideração o caso in concreto para assim efetuar a melhor aplicação possível do princípio, que incidirá como norma-fim. Nestas situações não há como o intérprete ignorar as subjetividades, ainda mais considerando que princípios com esta qualidade “se entrelaçam formando redes cada vez mais complexas, que dificultam a percepção da hierarquia e tornam a análise uma função das ideologias dos sujeitos cognoscentes.” (Carvalho. 2000. p. 143).

No entanto, estando face a um princípio enquanto limite objetivo o intérprete deverá aplicá-lo de forma sistemática e direta, pois incidirá como norma-instrumento, não podendo de forma alguma abrir margem à subjetividade, pois “[...] saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata.” (Carvalho. 2000. p. 143).

Como é evidente, o princípio da estrita legalidade tributária é princípio enquanto limite objetivo, assim como os princípios da irretroatividade, da anterioridade e também a coisa julgada, e havendo conflito entre um princípio enquanto limite objetivo e princípio enquanto valor, tais como, o da capacidade contributiva, o da razoabilidade e o da vedação ao confisco, estes devem se subordinar àqueles.

² Aspecto negativo conforme podemos observar a partir da análise do disposto no art. 150, § 6º, da CF/88: “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.”

Em razão de sua qualidade de princípio enquanto limite objetivo, o princípio da estrita legalidade tributária é qualificado como indeclinável direito e garantia individual do cidadão-contribuinte e assegurado como cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, IV, da Lei Maior, sendo, portanto, impreterível e imutável.

O objetivo, portanto, da incidência dos princípios enquanto limite objetivo é constituir um âmbito de proteção das garantias e direitos fundamentais.

Vejamos excerto do julgado do STF cuja decisão considera o princípio da anterioridade, cuja qualidade é de princípio enquanto limite objetivo, como garantia individual do contribuinte, não podendo, sequer, ser excluído através de Emenda à Constituição, *in verbis*:

[...] 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, b e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que e garantia individual do contribuinte (art. 5., par.2., art. 60, par.4., inciso IV e art. 150, III, b da Constituição) [...] (STF - ADI: 939 DF, Relator: SYDNEY SANCHES, Data de Julgamento: 15/12/1993, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)

A Emenda Constitucional 03/1993, impugnada pela ADIN acima mencionada, autorizou em seu texto a instituição do Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira, à época, futuro CPMF, hoje, extinto, excluindo-o da observância ao princípio da anterioridade do exercício financeiro disposto no art. 150, III, b, da Lei Maior.

A Suprema Corte entendeu que a Emenda era inconstitucional, pois extinguiu garantia individual do contribuinte, não tendo acatado o argumento de que a Emenda somente criaria mais uma exceção à regra da anterioridade, pois caso a abertura de exceções se tornasse corriqueiro teríamos abolida a própria regra, que sua vez é protegida por cláusula pétrea.

Conforme será abordado mais profundamente no transcorrer deste trabalho, além de agir como ferramenta que protege as garantias e direitos fundamentais, o princípio da estrita legalidade tributária também age como garantidor da eficácia de incidência de outros princípios intrínsecos ao direito tributário, pois, sua plena observância assegura a plena observância de outros, tais como o princípio da segurança jurídica, ampla defesa, etc.

Em sentido consoante, Silva (2005, p. 82):

Sendo assim, a condição de sua validade está vinculada a observância pelo Poder Executivo e autoridades administrativas, das balizas constitucionais ao exercício do poder de tributar, tais como, princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade cerrada, publicidade, ampla defesa, contraditório, duplo grau de jurisdição, razoabilidade, proporcionalidade, isonomia e capacidade contributiva.

A fim de demonstrar o risco que há ao cidadão-contribuinte quando mitigado o princípio da estrita legalidade tributária tomaremos no Capítulo 6 - Estudo de caso a Lei nº 8.212/1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências, como objeto de estudo.

O legislador ao editar o art. 22, II, da referida lei, abriu margem para que o Poder Executivo disponha sobre as alíquotas adicionais aplicáveis (1%, 2% ou 3%) na contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho (SAT)/Risco Acidente do Trabalho (RAT), possibilitando que a determinação do grau de risco da atividade exercida (fator resolutivo para determinar a alíquota aplicável) pela empresa seja realizado por meio de atos normativos infralegais, quais sejam: Decreto nº 3.048/1999, com as alterações trazidas pelo Decreto nº 6.957/2009, e ainda nas Resoluções CNPS nº 1.308, 1.309/2009 e 1.316/2010..

Além disso, foi previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003 a aplicação de um multiplicador variável (entre 0,5 a 2) denominado Fator Acidentário de Prevenção (FAP) às alíquotas do SAT/RAT, cuja metodologia também se encontra prevista em ato normativo infralegal, a saber, no Regulamento da Previdência Social.

Conforme veremos, a atribuição ao Poder Executivo para que este determine critério quantitativo do fato tributário, por si só, já fere o princípio da estrita legalidade tributária, pois tem influência direta na determinação do quantum a ser pago, ou seja, qual a parcela do patrimônio do cidadão-contribuinte será afetada pela obrigação tributária. No entanto, de forma a agravar ainda mais a inobservância desta garantia constitucional ao direito fundamental à propriedade, a administração fazendária determinou estes critérios de forma obscura e discricionária.

Restará demonstrado que a não observância do princípio da estrita legalidade tributária na edição da Lei nº 8.212/1991 prejudicou a devida incidência

dos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, publicidade, isonomia e capacidade contributiva.

Destaca-se que a Constituição, ao exigir, via de regra, a edição de lei em sentido estrito (princípio da estrita legalidade tributária em sentido formal), está resguardando ao cidadão-contribuinte que seu patrimônio somente poderá ser alcançado tendo sido observado todo um procedimento para a instituição da lei tributária.

Por sua vez, havendo a exigência constitucional de que a lei tributária deve obrigatoriamente trazer todos os elementos identificadores do fato jurídico tributário (princípio da estrita legalidade tributária em sentido material), é resguardado ao cidadão-contribuinte que somente lhe poderá ser exigido tributo caso os elementos identificadores deste estejam previamente e integralmente descritos em lei, para que assim não haja margem para discricionariedade na definição do quantum, tampouco restem dúvidas sobre sua legitimidade, promovendo, dessa forma, os princípios da segurança jurídica e da ampla defesa.

Demonstrada tamanha importância deste princípio no direito tributário, faz-se necessária aprofundar o tema aqui proposto a partir da abordagem do princípio da estrita legalidade tributária em seu sentido formal e em seu sentido material.

2.1 O princípio da estrita legalidade tributária em sentido formal

Conforme já discutido, para que se tenha garantida a segurança jurídica a Constituição exige que toda obrigação tributária seja instituída por lei formal, ou seja, o comando legal deve ser - além de abstrato, geral e impessoal - editado pelo órgão titular de função legislativa. Para definir o conceito da lei em sentido formal, fazemos menção aos ensinamentos de Machado (2014, p. 79):

Em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. Diz-se que o ato tem a forma de lei. Foi feito por quem tem competência para fazê-lo, e na forma estabelecida para tanto, pela Constituição. Nem todos os atos dessa categoria, entretanto, são leis em sentido material.

Percebemos, portanto, que para realizar a verificação da idoneidade do veículo instituidor do tributo, deve-se constatar se a lei foi editada pelo órgão

legislativo do ente tributante cuja Constituição outorga competência, bem como devem ser observadas as regras constitucionais pertinentes à sua elaboração, ou seja, o processo nesta estabelecido.

Esta assertiva é claramente compreendida observando-se que no art. 97 do Código Tributário Nacional onde a palavra “lei” é utilizada em seu sentido estrito, que nas palavras de Machado (2014, p. 79-80) é “regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis.”.

Por sua vez, Silva (2005, p. 82) afirma:

[...] a palavra “lei”, para realização plena do princípio da legalidade, se aplica, em rigor técnico, à lei formal, isto é, ao ato legislativo emanado dos órgãos de representação popular e elaborado de conformidade com o processo legislativo previsto na Constituição.

Portanto, para que seja legitimamente inserido na ordem jurídica o tributo deve ser instituído por lei editada pelo Poder Legislativo do ente disposto na Constituição como competente. Se for um tributo de competência da União, como o imposto sobre produtos industrializados (IPI. art. 153, IV), a lei que cuida deste somente pode ser editada pelo Congresso Nacional, sendo um tributo de competência dos estados-membros, como o imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA. art. 155, III), a lei que dispõe sobre este somente pode ser editada pelas respectivas Assembleias Legislativas de cada estado-membro, por fim, sendo um tributo de competência dos municípios, como o imposto de propriedade predial e territorial urbana (IPTU. art. 156, I), a lei que o institui somente pode ser editada pelas respectivas Câmaras de Vereadores de cada município.

Via de regra, a espécie de lei em sentido estrita exigida para a criação de tributo é a ordinária, no entanto, encontram-se previstas na Constituição exceções nas quais os tributos devem ser instituídos por lei complementar, estas exceções são dispostas nos arts. 148 (empréstimos compulsórios); 153, VII (imposto sobre grandes fortunas); 154, I (impostos residuais); e 195, § 4º (contribuições residuais). Destaca-se que o critério de quórum é o único capaz de distinguir ambas as espécies de lei, o qual deve ser maioria absoluta, tratando-se de lei complementar, nos termos do art. 69 da Constituição, ou maioria simples, tratando-se de lei ordinária, nos termos do art. 47, também da Constituição.

Por razões lógicas os tributos que a Constituição exige a edição de lei complementar para tratá-los são aqueles cuja competência cabe exclusivamente à União, pois a edição de lei complementar é reservada ao Congresso Nacional, dessa forma, de nada adiantaria a Lei Maior conferir aos estados-membros e municípios a competência para instituir determinados tributos por meio de lei complementar sendo que a edição desta espécie de lei é reservada ao Poder Legislativo federal.

Todavia, a Carta Constitucional reserva que outras matérias do direito tributário sejam disciplinadas no âmbito da lei complementar, dentre elas, dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, CF/88).

Sendo identificada a inobservância quanto à competência para legislar, a espécie de lei exigida pela Lei Maior para instituir o tributo, e o procedimento de edição desta, temos violado o princípio da estrita legalidade tributária, e por consequência deve haver a declaração de inconstitucionalidade da lei por vício de forma. A declaração tem sua fundamentação no defeito havido na formação do ato normativo, pois inobservado o princípio de ordem técnico ou procedimental. Nesse sentido, Machado (2014, p. 92), “uma lei não pode ter validade técnico-formal, posto que contraria a Constituição.”

Portanto, tendo a lei sido editada em dissenso com a forma prescrita pela Carta Magna deve ser declarada a inconstitucionalidade desta em decisão cujos efeitos, via de regra (salvo se houver modulação de efeitos), serão *ex tunc*.

Porém, para averiguar a validade da lei tributária, dada sua capacidade de alcançar o patrimônio do cidadão-contribuinte, deve ser observada, além dos critérios de ordem técnico e procedimental, se esta contém em seu texto todos os elementos identificadores do fato gerador da obrigação tributária, conforme veremos a seguir.

2.2 O princípio da estrita legalidade tributária em sentido material

Conforme supracitado, no ato de editar a lei instituidora de tributo devem ser observados os critérios de ordem técnico e procedimental, tais como a competência para legislar, a espécie de lei exigida pela Constituição para instituir

o tributo, e o procedimento de edição desta. Averiguados estes critérios, editada a lei, instituído o tributo, passamos à verificação quanto aos critérios de materialidade da lei, que deve constar todos os elementos necessários para identificar o fato jurídico tributário.

Por advento, fazemos uso da lição de Machado (2014, p. 79) sobre o conceito de lei em sentido material:

Em sentido material, lei é o ato jurídico normativo, vale dizer, que contém uma regra de direito objetivo, dotada de hipoteticidade. Em outras palavras, a lei, em sentido material, é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. É uma norma. Nem sempre as leis em sentido material também são leis em sentido formal.

Todos os critérios identificadores do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária foram minuciosamente descritos por Paulo de Barros Carvalho em sua notória obra Fundamentos Jurídicos da Incidência e devem estar contidos, de forma taxativa e completa, no projeto de lei levado a pleito ao Poder Legislativo (CARVALHO, 2007).

Os critérios descritos pelo professor constituem a Regra Matriz de Incidência Tributária, e são os seguintes:

- a) critério material, que consiste na definição da situação de fato, que servirá de base à imposição;
- b) critério espacial, que indica o lugar onde se consumou o fato gerador objetivo, determinando a lei aplicável;
- c) critério temporal, que indica o momento da ocorrência do fato gerador, para fins de incidência tributária;
- d) critério subjetivo, que determina os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, e;
- e) critério quantificativo, que determina a base de cálculo e a alíquota.

Ainda seguindo os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho, os critérios material, espacial e temporal constituem a hipótese de incidência tributária, ou antecedente, e os critérios subjetivo e quantificativo constituem o consequente, sendo que ambos se ligam a partir da imputação deontica do dever-ser ao ser, ou seja, da lei hipotética ao fato consumado.

A Regra Matriz de Incidência Tributária firma uma estrutura lógico-implicacional mínima que deve ser verificada em toda norma tributária, pois, não

basta que esteja disposto na lei somente a criação do tributo, esta também deve conter todos os elementos necessários para a precisa: discriminação da situação de fato, contida no critério material; definição da lei aplicável, de acordo com o critério espacial; determinação do momento em que se terá consumado o fato gerador, nos termos do critério temporal; e, ocorrendo o fato gerador, os sujeitos passivo e ativo da relação tributária, conforme o critério subjetivo; e, por fim, a base de cálculo e alíquota que irão incidir na obrigação tributária, conforme o critério quantitativo, para que assim a lei seja capaz de constituir a obrigação tributária.

Para ilustrar vamos tomar como objeto a Lei do estado de Minas Gerais de nº 14.937/2003, que dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Imaginemos que na edição desta lei a Assembléia Legislativa de Minas Gerais institua lei tributária dispôs expressamente seu critério material, ter a propriedade de veículo automotor; seu critério espacial, no território do estado de Minas Gerais; seu critério temporal, na data da aquisição do veículo pelo consumidor (tratando-se de automóvel novo), no 1º dia de janeiro de cada exercício (tratando-se de automóvel usado) ou na data de seu desembaraço aduaneiro (tratando-se de importação de automóvel); seus sujeitos ativo, o estado de Minas Gerais, e passivo, o proprietário de veículo automotor; sua base de cálculo, o valor venal do veículo; no entanto, não dispõe sobre as alíquotas, deixando esta função legislativa a cargo do Poder Executivo.

Vejamos que na hipótese dada como exemplo acima a lei que instituiu o tributo não tratou expressamente de todos os critérios identificadores do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária, ficando a cargo do Poder Executivo a sua complementação.

Conforme será abordado no Capítulo III - O Princípio da estrita legalidade tributária, medidas provisórias e delegação legislativa (previstas e não previstas na Constituição de 1988), situações em que se observa a não completude da lei na definição de todos os elementos necessários para a identificação do fato gerador tributário, e conseqüentemente a ocorrência de delegação legislativa em matéria tributária cuja possibilidade não encontra aparato na Lei Maior para integração da lei, o que ofende veementemente os preceitos constitucionais que promovem as garantias e direitos fundamentais inerentes ao indivíduo.

Reforçando a importância do princípio da estrita legalidade tributária em sentido material, fazemos menção aos ensinamentos de Machado (2014, p. 82), que diz: “a lei não pode deixar para o regulamento ou para qualquer outro ato normativo inferior a indicação de qualquer dos elementos necessários a essa determinação.”

Em mesmo sentido temos a lição de Carrazza (2013, p. 293-294):

A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis. Pelo contrário, este deve encontrar na lei tributária (nunca em normas de menor hierarquia) o fundamento de sua conduta e o próprio critério da decisão a tomar, diante do caso concreto. Em suma, a lei tributária deve ser certa, detalhando as figuras exacionais e o modo de apurar eventuais infrações que, em torno delas, possam ocorrer.

Em complemento, nos ensina Ávila (2008, p. 314):

Quando se fala em legalidade da tributação, inclusive da exigência de determinação fática, devemos pensar numa ideia diretiva que una princípios formais e materiais. Ou, dito em outros termos: a imposição de encargos fiscais está em conformidade com o Direito contanto e à medida que: estejam também o sujeito fiscal, o objeto fiscal, a base de cálculo e a alíquota (determinação fática da tributação)”

Temos, portanto, como imperativa a conformidade da tributação com o fato gerador, pois conforme nos leciona Rothmann (1972, p. 17), “a lei formal deve conter todos os elementos constitutivos da obrigação, ou seja, todos os aspectos do fato gerador.”.

Em sentido uníssono nos ensina Falcão (1971, p. 37): “Definir, caracterizar, conceituar por lei o fato gerador do tributo é, entretanto, um dos aspectos mais relevantes do chamado princípio da legalidade dos tributos, ou da reserva da lei em matéria tributária.”.

Segundo a definição clássica de Hensel (1933, p. 57), por fato gerador do tributo designamos “a totalidade dos pressupostos abstratos contidos nas normas materiais de Direito Tributário, cuja ocorrência deve resultar em determinados efeitos jurídicos.”. Por sua vez, o art. 114 do CTN conceitua o fato gerador da obrigação principal como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Carrazza (2014, p. 283) nos acrescenta o seguinte:

Contendo a lei tributária todos os elementos que vão permitir a identificação do fato imponible, fica vedado o emprego da analogia (pelo Poder Judiciário) e da discricionariedade (pela Administração Pública).

A imprescindibilidade da observância ao princípio da estrita legalidade tributária em sentido material também se justifica em razão dos princípios da ampla defesa e da segurança jurídica, pois o ato ou fato que vai ser oficialmente declarado pelo Fisco deve ser, nas palavras de Carrazza (2014, p. 283), “subsumido à hipótese de incidência tributária”.

De grande importância faz-se o entendimento de Cardoso e Leste (2010) para melhor compreensão da observação do princípio da estrita legalidade em seu sentido material como garantidor da devida aplicação de outros princípios:

No Sistema Tributário Brasileiro, somente é válida a exigência que decorra de lei (princípio da legalidade) e que defina de forma completa os elementos que produzem o surgimento da obrigação tributária (princípio da tipicidade). Tais pressupostos têm o objetivo de garantir ao contribuinte a segurança jurídica de saber de antemão quais as obrigações tributárias que podem lhe ser exigidas e a forma de cálculo do montante a ser recolhido, vinculando a atividade das autoridades estatais aos limites instituídos pelo legislador.

Portanto, é imprescindível que a lei instituidora de um tributo contenha todos os elementos necessários para determinar o fato gerador, não havendo margem para discricionariedade da Administração Pública, que deve aplicá-la de ofício, não podendo, sequer, suprir eventuais lacunas.

O que se pretende evidenciar aqui é que somente o Poder Legislativo pode dispor sobre os elementos determinadores do fato gerador.

Sendo detectada a inobservância da lei quanto a disposição de todos os elementos necessários à instituição do tributo temos violado o princípio da estrita legalidade tributária, e por consequência deve haver a declaração de inconstitucionalidade desta por vício de forma.

Todavia, conforme será tratado no próximo Capítulo, o Legislador Constitucional Originário trouxe de forma excepcional e expressa hipóteses de exceção ao princípio da estrita legalidade tributária.

3 EXCEÇÕES LEGAIS AO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Não obstante a regra geral de observância ao princípio da estrita legalidade tributária, o Legislador Constitucional Originário trouxe expressamente hipóteses em que o referido princípio poderá ser mitigado.

Destaca-se que, conforme alhures aludido, imperiosamente, não caberia ao Legislador Constitucional Derivado dispor sobre outras exceções ao princípio, pois este resguarda direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte, e, portanto, é assegurado como cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, IV, da Lei Maior, sendo, dessa forma, impreterível e imutável.

Para dar seguimento ao estudo do tema aqui proposto é necessário tomar conhecimento prévio das matérias que não devem observar ao princípio da estrita legalidade tributária, e, conseqüentemente, podem ser disciplinados através de ato infralegal.

O CTN, de maneira mais minuciosa que a CF/88, dispôs em seu art. 97 todas as matérias cuja edição legislativa deve observar o princípio em comento, *in verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Haja vista que todo o CTN foi recepcionado como veículo normativo regulador das normas gerais em matéria de legislação tributária com o advento da CF/88, inferimos que, não constando determinada matéria no art. 97, a

regulamentação desta, *a contrario sensu*, não deve observar o princípio constitucional.

Nesse sentido, destacamos a possibilidade de por meio de ato infralegal ser realizada a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, ressalva contida no § 2º do dispositivo de lei acima referido, e também a possibilidade de fixação do prazo para recolhimento, entendimento este firmado pelo STF nos RE 172.394/SP³ e RE 195.218/MG⁴, haja vista que esta hipótese não foi elencada no rol taxativo do art. 97.

³ TRIBUTÁRIO. ICMS. CORREÇÃO MONETÁRIA. CONVERSÃO DO DÉBITO EM UNIDADES FISCAIS (UFESP). ART. 109 DA LEI PAULISTA N. 6. 374/89 E DECRETOS Nº.S 30.356/89 E 30.524/89 QUE A REGULAMENTARAM. ACÓRDÃO QUE CONCLUIU PELA SUA CONSTITUCIONALIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PELAS LETRAS A E C. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA VEDAÇÃO DE PODERES LEGISLATIVOS E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Alegação descabida. Prevista, no dispositivo legal sob enfoque, a atualização monetária dos débitos de ICMS, não há como se falar, no caso, em ofensa ao princípio da legalidade. De outra parte, **não se compreendendo no campo reservado a lei, pelo Texto Fundamental, a definição do vencimento e do modo pelo qual se procederá a atualização monetária das obrigações tributárias**, também não se pode ter por configurada delegação de poderes no cometimento de tais encargos, pelo legislador ordinário, ao Poder regulamentar. De considerar-se, por fim, que o princípio da não-cumulatividade não é infringido pelo fato de vir a ser recolhido, por valor corrigido, o imposto apurado, na época própria, pela diferença entre créditos e débitos efetuados pelos respectivos valores singelos, já que da correção do tributo não resulta acréscimo, mas simples atualização monetária do quantum devido. Inconstitucionalidades não configuradas. Recurso conhecido, mas improvido. (STF - RE: 172394 SP, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 21/06/1995, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 15-09-1995 PP-29549 EMENT VOL-01800-12 PP-02317 RTJ VOL00176-002 PP-00894) (*grifo não original*)

⁴ Vistos, etc.Trata-se de recurso extraordinário interposto, na forma das letras a e c do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, que concluiu pela legitimidade dos Decretos estaduais n.ºs 30.087/89 e 32.535/91, os quais dispuseram sobre a antecipação da data de recolhimento do ICMS e a incidência de correção monetária no caso de pagamento com atraso. Alega-se ofensa aos princípios constitucionais da estrita legalidade, da não-cumulatividade e da anterioridade, sob o argumento de que os Estados não dispõem de competência para, mediante convênio e, conseqüentemente, por meio de decretos, reduzir o prazo de recolhimento do ICMS e impor atualização monetária com base nos novos prazos, alterações estas que implicam necessariamente aumento do tributo. A Subprocuradoria-Geral da República opinou pelo não-conhecimento do recurso. Com o julgamento do RE 195.218, de minha relatoria -- cujo idêntico objeto havia justificado o sobrestamento deste feito-- a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu a espécie em sentido contrário à tese defendida pelos contribuintes, assentando que, no caso, não houve transgressão aos princípios constitucionais invocados no apelo extremo. Confira-se a respectiva "TRIBUTÁRIO. ICMS. MINAS GERAIS. DECRETOS N.ºS 30.087/89 E 32.535/91, QUE ANTECIPARAM O DIA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO E DETERMINARAM A INCIDÊNCIA DE CORREÇÃO MONETÁRIA A PARTIR DE ENTÃO. ALEGADA OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, DA ANTERIORIDADE E DA NÃO-CUMULATIVIDADE. Improcedência da alegação, tendo em vista **não se encontrar sob o princípio da legalidade estrita e da anterioridade a fixação do vencimento da obrigação tributária**; já se havendo assentado no STF, de outra parte, o entendimento de que a atualização monetária do débito de ICMS vencido não afronta o princípio da não-cumulatividade (RE 172.394). Recurso não conhecido." Assim, frente ao art. 557, caput, do CPC e ao art. 21, § 1.º, do RI/STF, nego seguimento ao recurso. Publique-se. Brasília, 05 de novembro de 2002. Ministro ILMAR GALVÃO Relator (STF - RE: 202703 MG, Relator: Min. ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 05/11/2002, Data de Publicação: DJ 03/12/2002 PP-00038) (*grifo não original*)

Em hipótese alguma há exceção ao princípio da estrita legalidade tributária para a criação de um tributo, no entanto, a Carta Magna dispõe em seu art. 153, § 1º, *in verbis*: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”; observa-se que esta disposição constitucional permite a alteração das alíquotas dos impostos de importação (II), exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações financeiras por meio de ato do Poder Executivo.

Vejamos que a Lei Maior não determina qual espécie de ato normativo deve ser emitido para efetuar esta mudança, enquanto a doutrina majoritária entende que deve ser por meio de Decreto Presidencial, na prática, as alíquotas dos tributos aduaneiros (II e IE) são estipuladas por Resolução da Câmara do Comércio Exterior - CAMEX⁵, enquanto o IPI e o IOF somente têm suas alíquotas alteradas mediante decreto.

Estas exceções acima aludidas foram incluídas pelo Poder Constituinte Originário, e com o advento da Emenda Constitucional 33/2001 foram acrescentadas outras exceções, sendo permitida a redução e restabelecimento das alíquotas da CIDE-combustíveis (art. 177, § 4º, I, b, da CF/88), e o estabelecimento das alíquotas do ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis definidos em Lei Complementar pelos Estados e Distrito Federal mediante convênio realizado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ (art. 155, § 4º, IV, CF/88).

Já as exceções posteriormente introduzidas por meio de Emenda à Constituição levantam discussões, pois, tendo o Legislador Constituinte Originário estabelecido que deve ser observado o princípio da estrita legalidade tributária, que, por sua vez, exerce função de assegurador das garantias e direitos fundamentais, e não poderia ser mitigado por ato legislativo posterior, ainda que seja Emenda à Constituição.

No entanto, há doutrinadores que entendem que, por terem havido os tributos instituídos por Emenda à Constituição, seria admissível a sua instituição já com tais exceções, tema este abre grande margem para discussão.

⁵ Conforme decidido pelo STF (Pleno, RE 5709.680/RS, Rel Min. Ricardo Lewandowski, j. 28.10.2009, Dj 04.12.2009, o. 1.024)

Destaca-se que o legislador optou por utilizar os termos “reduzir” e “restabelecer” no art. 177, § 4º, I, b, da CF/88: “I - a alíquota da contribuição poderá ser: [...] b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150,III, b.”. Conforme nos ensina Ricardo Alexandre (2019, p. 134), este termo tem uma amplitude menor que a do termo “aumentar”, pois restringe a majoração da alíquota ao percentual máximo anteriormente previsto.

Para ilustrar: tendo uma alíquota estipulada inicialmente em 30% sido reduzida a 15%, a opção do legislador pelo termo “restabelecer” determina que em uma eventual majoração da alíquota agora estipulada em 15%, esta não poderá exceder os 30% inicialmente previsto, sendo necessário para tanto a edição de lei em sentido estrito ou medida provisória, que deverá ser convertida em lei.

Por sua vez, a alteração da alíquota do ICMS-monofásico é exceção ao princípio da estrita legalidade tributária, pois, podendo ser fixada por meio de convênio, somente deve observar ao princípio da anterioridade, nas hipóteses em que a alteração pretendida para a alíquota fixada supere a alíquota anteriormente determinada, podendo somente ser igualada a esta.

Percebe-se, que nas condições e limites estabelecidos em lei, é permitido ao Poder Executivo a criação ou alteração de tributos, pois dotados de serventia extrafiscal, servindo, assim, como uma ferramenta constitucionalmente atribuída ao Estado para que este possa cumprir o objetivo comum de promover o desenvolvimento e a justiça social, podendo, nas palavras de Carrazza (2011, p. 374): “disciplinar, favorecer ou desestimular os contribuintes a realizar determinadas ações, por considerá-las convenientes ou nocivas ao interesses públicos.”.

Portanto, ainda que haja a competência outorgada ao Poder Executivo este é subordinado aos limites mínimo e máximo da lei, havendo tão somente uma mitigação ao princípio da estrita legalidade tributária.

Outras exceções que destacamos é a possibilidade de o Senado Federal estabelecer, mediante resolução, as alíquotas máximas, mínimas ou aplicáveis no âmbito interestadual de determinados tributos cuja competência para instituição é dos estados-membros, sendo esta atribuição de fundamental importância para minorar os efeitos das guerras fiscais. As situações em matéria tributária cujo Senado Federal tem competência para tratar são as seguintes:

a) fixação obrigatória das alíquotas mínimas do IPVA (art. 155, § 6º, I, CF/88);

b) fixação obrigatória das alíquotas máximas do ITCMD (art. 155, § 1º, IV, CF/88);

c) no que concerne ao ICMS caberá ao Senado três competências distintas: 1) estabelecer obrigatoriamente as alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação (art. 155, § 2º, IV, CF/88)⁶; 2) estabelecer facultativamente as alíquotas mínimas aplicáveis às operações internas (art. 155, § 2º, V, a, CF/88); e, 3) estabelecer facultativamente as alíquotas máximas aplicáveis às operações internas (art. 155, § 2º, V, b, CF/88).

Estas são, portanto, as exceções ao princípio da estrita legalidade tributária que podem ser extraídas implícita e explicitamente a partir da interpretação do texto constitucional conjugada com a interpretação do CTN.

Por fim, é importante anotar que, não obstante haver disposição implícita na Constituição quanto às exceções ao princípio da estrita legalidade tributária, autorizando a majoração de tributo pelo Poder Executivo, há também outras hipóteses em que isto acontece, veremos adiante os institutos delegação legislativa e medida provisória.

⁶ Com o advento da EC nº 42/2003, a imunidade prevista ICMS para a exportação de produtos industrializados passou a abarcar toda e qualquer mercadoria, no entanto, não houve alteração no texto legal do art. 155, § 2º, IV, CF/88, gerando certa confusão sobre a possibilidade do Senado fixar as alíquotas de exportação, haja vista a impossibilidade constitucional de incidência do ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior.

4 O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, MEDIDAS PROVISÓRIAS E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA (PREVISTAS E NÃO PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988)

No transcorrer deste trabalho foi demonstrada a importância da observância ao princípio da estrita legalidade tributária, restando patente sua qualidade como garantidor do Sobreprincípio do Estado Democrático de Direito, pelo qual se constitui a República Federativa do Brasil. Também foram expostas as exceções ao princípio objeto de estudo abarcadas implícita e explicitamente pela Lei Maior.

Neste Capítulo iremos abordar a hipótese de haver disposição em medida provisória ou ato normativo proferido pelo Poder Executivo a partir do consentimento do Poder Legislativo por meio de delegação legislativa que trate de matéria tributária, realizando a análise do risco que esta possibilidade pode acarretar a devida incidência do princípio da estrita legalidade tributária e daqueles cuja eficácia na incidência é garantida por este.

De notório saber, a Constituição brasileira adotou o princípio da separação dos poderes dispondo-o explicitamente em seu art. 2º, *in verbis*: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”. O objetivo fundamental da separação dos poderes é evitar a concentração de poder, minimizando, dessa forma, os riscos de abuso de poder, a partir da adoção do instituto dos freios e contrapesos, pelo qual cada um dos Poderes da União deve exercer uma função típica.

Para conceituar o referido instituto, fazemos uso dos ensinamentos de Dallari (2016, p. 184-185):

[...] o sistema de separação de poderes, consagrado nas Constituições de quase todo o mundo, foi associado à ideia de Estado Democrático e deu origem a uma engenhosa construção doutrinária, conhecida como sistema de freios e contrapesos. Segundo essa teoria os atos que o Estado pratica podem ser de duas espécies: ou são atos gerais ou são especiais. Os atos gerais, que só podem ser praticados pelo poder legislativo, constituem-se na emissão de regras gerais e abstratas, não se sabendo, no momento de serem emitidas, a quem elas irão atingir. Dessa forma, o poder legislativo, que só pratica atos gerais, não atua concretamente na vida social, não tendo meios para cometer abusos de poder nem para beneficiar ou prejudicar a uma pessoa ou a um grupo em particular. Só depois de emitida a norma geral é que se abre a possibilidade de atuação do poder executivo, por

meio de atos especiais. O executivo dispõe de meios concretos para agir, mas está igualmente impossibilitado de atuar discricionariamente, porque todos os seus atos estão limitados pelos atos gerais praticados pelo legislativo. E se houver exorbitância de qualquer dos poderes surge a ação fiscalizadora do poder judiciário, obrigando cada um a permanecer nos limites de sua respectiva esfera de competência.

No entanto, conforme nos ensina Kelsen, a maioria das constituições que supostamente incorporam o princípio da separação de poderes autorizam ao Poder Executivo decretar normas gerais do órgão legislativo. Portanto, é um equívoco afirmar que o Poder Executivo não tem funções legislativas.

Em mesmo sentido, Clève (1997, p. 130) confirma que “o fato do constituinte admitir que o Executivo possa legislar é perfeitamente compatível com a teoria constitucional do Estado democrático contemporâneo”, no entanto, o autor afirma que, por esta razão, temos mais acentuada “a necessidade de um controle mais rígido sobre o Exercício, pelo Executivo, da função normativa.” (1997, p. 131).

Portanto, além do exercício de funções típicas, próprias e permanentes à natureza de cada Poder, estes também exercem funções atípicas, de natureza típica dos outros Poderes.

Dessa forma, o Poder Legislativo além de exercer as funções típicas de natureza legislativa e fiscalizatória, exerce as funções atípicas de natureza executiva, ao dispor sobre sua organização, e de natureza jurisdicional, por exemplo: a competência do Senado Federal para julgar o Presidente da República nos crimes de responsabilidade (art. 52, I, CF/88).

Por sua vez, o Poder Judiciário exerce a função típica de julgar conforme a lei, e as funções atípicas legislativa, dispondo sobre o regimento interno de seus tribunais (art. 96, I, a, CF/88), e, executiva, dispondo sobre sua própria organização (art. 96, I, f, CF/88).

Por fim, o Poder Executivo exerce a função típica de praticar os atos de chefia de Estado, chefia de governo e atos de administração, e também as funções atípicas de legislar, conforme será aprofundado neste capítulo, e jurisdicional, julgando defesas e recursos administrativos.

No tangente ao exercício da função atípica legislativa pelo Poder Executivo fazem-se interessantes os ensinamentos do constitucionalista Souza Júnior (1978), que destaca o fato de haver no sistema de governo brasileiro junção

das funções de chefia de Estado e de Governo na figura do Presidente da República, que, por sua vez, duvidosamente irá garantir a supremacia da lei, pois nas palavras do doutrinador:

[...] a raiz do problema está em que ninguém pode ser, ao mesmo tempo, partidário e suprapartidário, parcial e imparcial, representante do todo e expressão da parte. Desse modo, o Presidente ou atua como chefe de Estado, em posição arbitral, ou atua com chefe de governo, integrado perfeitamente em partido político. (SOUZA JUNIOR, 1978, p. 95-96)

Ainda assim, o ordenamento jurídico pátrio prevê expressamente a possibilidade de o Chefe do Executivo exercer atividade legislativa, permitindo a este promover a edição de medidas provisórias e leis delegadas com força de lei, que poderão, inclusive, cuidar de matéria tributária.

A princípio a edição legislativa em matéria tributária através de medida provisória foi um tema bastante debatido pela doutrina, que fortemente defende a tese de que os tributos só poderiam ser instituídos por lei em sentido estrito. O professor CARRAZZA (1996, p. 213) é um dos defensores desta vertente, e diz:

[...] é importante realçar que a medida provisória excepciona o princípio pelo qual cabe primacialmente ao Poder Legislativo - e não ao Executivo - inovar, em caráter originário, a ordem jurídica [...] em hipótese alguma a medida provisória pode criar ou aumentar tributos.

No entanto, em sede jurisprudencial, o STF firmou entendimento que, presentes os pressupostos constitucionais para edição de medida provisória, quais sejam: relevância e urgência (art. 68, CF/88); seria completamente possível o uso desta espécie de ato normativo para tratar de matéria tributária.

Posteriormente, em 2001, foi editada a Emenda Constitucional nº 32, que incluiu no texto constitucional a previsão que, ressalvados o II, o IE, o IPI, o IOF e os impostos extraordinários de guerra, a edição de medida provisória que implique majoração de impostos só irá produzir efeitos no exercício financeiro seguinte, desde que convertida em lei até o último dia do ano em que foi editada (art. 62, § 2º, CF/88).

Destaca-se que somente na instituição de tributo da espécie imposto é que deve haver a conversão da medida provisória em lei no mesmo exercício em que foi editada, *contrario sensu*, conforme nos ensina Ricardo Alexandre (2018, p. 139) “no tocante às demais espécies tributárias, a regra da anterioridade deve ser

observada, tomando como referência a data da publicação da MP e não de sua conversão em lei.”.

Observe, portanto, que, com o advento da EC nº 32/2001, que trouxe a seguinte disposição: “I - a alíquota da contribuição poderá ser: [...] b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b.; a dúvida acerca da possibilidade de medida provisória tratar sobre matéria tributária foi sanada pelo próprio texto constitucional, que implicitamente permitiu esta hipótese.

Todavia, devem ser observadas as limitações à edição de MP, tais como a vedação de que esta trate de matéria reservada à lei complementar (art. 62, § 1º, III, CF/88), o que obsta ao Poder Executivo editar MP que cuida de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados no seu texto, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, pois são matérias reservadas à lei complementar (art. 146, III, a, CF/88).

Por mesma razão é vedada a edição de lei que cuide os tributos cuja criação é atribuída à lei complementar, tais como os empréstimos compulsórios (art. 148, CF/88), o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF/88), impostos residuais (art. 154, I, CF/88) e também as contribuições residuais (art. 195, § 4º, CF/88).

Uma última restrição à edição de medidas provisórias é disposta no art. 246 da CF/88, que a partir da EC nº 32/2001 passou a ter a seguinte redação: “É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive.”.

Portanto, o Presidente da República ficou impedido de editar medida provisória que regularmente artigos da Lei Maior editados entre o advento das Emendas Constitucionais de nº 05/1995 à 32/2001, quais sejam, em matéria tributária:

- a) a de nº 12/1996, que outorgou competência à União para a instituição da CPMF (hoje extinta);

- b) a de nº 20/1998, que repercutiu no tocante as contribuições para financiamento da seguridade social;

- c) a de nº 21/1999, que prorrogou a CPMF (hoje extinta);

d) a de nº 29/2000, que autorizou a progressividade fiscal do IPTU e a diferenciação das respectivas alíquotas com base no uso e na localização do imóvel; e por fim,

e) a de nº 31/2000, que instituiu o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, vinculando-lhe a receita de diversos tributos.

Feitas as devidas considerações no tocante a possibilidade e limites na edição de matéria tributária através de medida provisória, passamos ao estudo do instituto da “lei delegada”.

A princípio destacamos que esta espécie de lei é de exaurida utilidade prática, tendo sido editadas somente duas leis delegadas desde o advento da Constituição de 1988 (as Leis Delegadas nº 12/1992 e 13/1992, cujos objetos são a concessão de gratificação a servidores públicos), pois o Presidente da República tem competência para editar medida provisória com força de lei, independente de qualquer autorização prévia do Parlamento, conforme alhures aludido.

A Constituição prevê em seu art. 68⁷ que há a possibilidade de haver autorização do Congresso Nacional para que o Presidente da República edite lei delegada, desde que não disponha sobre matéria de competência privativa da Câmara dos Deputados ou Senado Federal, tampouco sobre matéria reservada à lei complementar, dentre outras limitações alheias ao tema aqui proposto.

Portanto, em teoria, é possível que o Poder Executivo utilize lei delegada em matéria tributária, desde que haja delegação do Congresso Nacional por meio de resolução, na qual constarão os limites para o exercício de função atípica legislativa do Presidente da República, podendo, inclusive, prever que haverá apreciação do projeto pelo Congresso Nacional em votação única, vedada qualquer emenda.

⁷ Art. 68. As leis delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

§ 2º A delegação ao Presidente da República terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.

§ 3º Se a resolução determinar a apreciação do projeto pelo Congresso Nacional, este a fará em votação única, vedada qualquer emenda.

O entendimento majoritário na doutrina e na jurisprudência é que a delegação da função legislativa ao Poder Executivo somente pode ocorrer quando previsto em rol taxativo na Constituição Federal, haja vista o supracitado princípio da separação dos poderes. Vejamos, nesse sentido, os ensinamentos do professor Carraza (2013, p. 223):

O tributo, pois, deve nascer da lei (editada, por óbvio, pela pessoa política competente). Tal lei deve conter todos os elementos e supostos da norma jurídica tributária (hipótese de incidência do tributo, seus sujeitos ativo e passivo e suas bases de cálculo e alíquotas), não se discutindo, de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, da faculdade de defini-los, ainda que em parte. Remarcamos ser de exclusividade da lei, não só a determinação da hipótese de incidência do tributo, como, também, de seus elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota). Resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar - nem mesmo por delegação legislativa - nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena flagrante de inconstitucionalidade.

Feitas as devidas considerações, destacamos que o aprofundamento sobre a possibilidade de lei delegada editada nos termos na Constituição dispor sobre matéria tributária faz-se desnecessário, pois conforme alhures aludido, esta espécie de ato normativo é de escassa utilização.

A questão da delegação legislativa merece maior atenção quando não observado todo o trâmite exigido pela na Lei Maior, pois, ainda que a correta aplicação do princípio da estrita legalidade tributária dispense maiores aperreios, este tem sido corriqueiramente infringido, e a lei vem deixando de ser pressuposto absoluto nas relações jurídicas entre contribuinte-cidadão e Fisco no ordenamento jurídico pátrio, haja vista que o princípio não vem sendo aplicado conforme perquirido pelo Poder Constituinte Originário, visto que, a partir da interpretação artificiosa deste temos, em muitas situações, a não disposição integral do Poder Legislativo em lei dos elementos necessários à identificação do fato tributário, e pior, permitindo no texto legal que o Poder Executivo efetue a complementação destes elementos por meio de ato normativo infralegal.

Nesse sentido, MACHADO (1994, p. 30):

Realmente, é fácil compreender que bem pouco valeria a afirmação, feita pela Constituição Federal, de que só a lei pode instituir tributo, se o legislador pudesse transferir essa atribuição no todo ou em parte, a outro órgão estatal, desprovido, segundo a Constituição, de competência para exercício da atividade normativa.

Observa-se que nestas hipóteses a lei se restringe tão somente a um requisito formal, pois sendo incompleta, acaba por permitir a integração da lei instituidora do tributo por meio de atos normativos infralegais.

O que observamos aqui é uma grave ofensa aos preceitos constitucionais, em especial aos princípios da estrita legalidade tributária e da separação dos poderes, haja vista que Constituição os contempla de forma explícita e imperiosa e dispõe explicitamente sobre todas as hipóteses em que estes princípios podem ser excetuados.

Como exemplo citamos a Lei nº 8.812/1991, que dispõe sobre a Contribuição ao Seguro de Acidentes de Trabalho (SAT), determinando a aplicação de alíquotas diferenciadas em razão do “grau de risco leve, médio ou grave” da “atividade preponderante” exercida pela empresa.

Coube a Decretos do Presidente da República a definição dos conceitos de “grau de risco”, “leve, médio ou grave” e de “atividade preponderante”, o que ocasionou na propositura de ações diretas de inconstitucionalidade, haja vista que o princípio da estrita legalidade tributária restringe a definição de conceitos indispensáveis à identificação do fato gerador tributário, tais como as alíquotas, à lei em sentido estrito.

No Capítulo V - Estudo de caso, tomaremos como objeto o julgamento do RE nº 472.961/SC no qual a Suprema Corte entendeu que as atribuições dispostas pela Lei nº 8.812/1991 não ferem a Constituição.

Para tanto, irá ser defendido entendimento contrário ao do STF, demonstrando que a incumbência da definição dos conceitos de “grau de risco”, “leve, médio ou grave” e de “atividade preponderante” ao Poder Executivo tem influência direta na indicação do montante a ser pago a título de tributo, o que fere o princípio da estrita legalidade tributária.

No entanto, antes da análise de caso concreto, onde será realizado um estudo mais profundo acerca da ofensa da decisão do STF à Constituição, e também da ofensa desta aos princípios inerentes ao direito tributário, faz-se necessário o estudo sobre o controle jurisdicional da atividade legislativa, que irá ser abordado no Capítulo seguinte.

5 CONTROLE JURISDICIONAL DA ATIVIDADE LEGISLATIVA

Realizado o estudo acerca do princípio da estrita legalidade tributária e a possibilidade de edição de medida provisória e lei delegada que trate de matéria tributária, destacando-se que o ordenamento jurídico pátrio e a jurisprudência vêm permitindo sua mitigação, ainda que em desacordo com a Constituição, passamos agora ao estudo sobre o controle jurisdicional da atividade legislativo.

Primeiramente deve ser evidenciado que o ordenamento jurídico brasileiro adotou o sistema constitucional rígido (art. 60, § 2º, da CF/88⁸), cuja liberdade para alteração é restrita, sendo defesa tratando-se de proposta de emenda tendente a abolir direitos e garantias individuais.

Vejamos que o Poder Constituinte Originário almejou proteger impreterivelmente os direitos e garantias fundamentais, tais como o direito à propriedade, amparado pelo princípio da estrita legalidade tributária.

Conforme aludido no Capítulo I - O princípio da estrita legalidade tributária, toda norma infraconstitucional deve ser editada em conformidade com o disposto na Constituição, e sua incidência na solução de conflitos deve se dar de forma a garantir a máxima efetividade possível às normas constitucionais.

Destacamos nesse ponto a importância de todos os princípios previstos na Lei Maior para a ideal interpretação e aplicação das normas tributárias conforme Seus preceitos.

Nesse sentido, Canotilho (1996, p. 229):

[...] na solução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se prevalência aos pontos de vista que, tendo em conta os pressupostos da Constituição (normativa), contribuem para uma eficácia ótima da lei fundamental. Consequentemente, deve dar-se primazia às soluções hermenêuticas que, compreendendo a historicidade das estruturas constitucionais, possibilitam a 'atualização' normativa, garantindo, do mesmo pé, a sua eficácia e permanência.

⁸ Art. 60. [...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

Por sua vez, o art. 5º, § 1º, da CF/88, determina que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. Conforme leciona Silva (2005, p. 408), ter aplicação imediata significa que as normas constitucionais são:

[...] dotados de todos os meios e elementos necessários à sua pronta incidência aos fatos, situações, condutas ou comportamentos que elas regulam. A regra é que as normas definidoras de direito e garantias individuais sejam de aplicabilidade imediata.

Reforçando ainda mais a seriedade que deve haver na aplicação dos princípios como ferramenta de interpretação capaz de garantir maior efetividade à aplicação da Constituição, fazemos uso das palavras de Horvarth (2002, p. 26):

Costuma dizer que toda interpretação deve ter como ponto de partida os princípios, mas também os tem como ponto de chegada. Significa isso dizer que o intérprete deve arrancar do princípio ao buscar o Direito aplicável à situação concreta, pois ele (princípio) o informará acerca do caminho a percorrer. Ao final do percurso interpretativo, deverá o jurista (*lato sensu*) verificar se o resultado alcançado (a sua decisão quanto ao que fez o direito naquele caso) se coaduna com o(s) princípio(s) que iluminou(aram) o seu caminho. Só então, cremos, se terá encontrado a solução - ou, ao menos uma das possíveis soluções jurídicas - para referir à respectiva situação.

A partir da interpretação do excerto supracitado é correto afirmar que o princípio da estrita legalidade tributária não exige somente que os tributos sejam criados por meio de lei, mas que também haja mecanismos que possam revisar a legalidade da tributação seja na seara administrativa, ou na seara judicial. Destacamos, dessa forma, “A vitalidade dos princípios para a interpretação das normas constitucionais, no âmbito do controle judicial da Administração.” (FREITAS. 2002, p. 57).

Ainda que a regra não indique qual princípio adotar-se-á para sua interpretação cabe ao aplicador definir qual princípio é o mais adequado para que se alcance a maior efetividade possível do disposto na Lei Maior. Nesse sentido, Greco (2000, p. 41):

[...] serão válidas em função do que elas visam ou daquilo para que elas servem [...] Com isto, a feição de constitucionalidade se altera, pois deixa de apoiar-se no que existe (fato gerador, requisito formal de lei complementar, etc.), para situar-se na verificação da existência, ou não, de compatibilidade entre aquela previsão e o objetivo previsto na Constituição.

Para promover a efetiva constitucionalidade das leis temos, no ordenamento jurídico brasileiro, duas ordens de garantias em relação ao fisco, para melhor explicar fazemos uso dos ensinamentos de Carrazza (2013, p. 278) que as determina como sendo:

[...] uma material, e outra, formal. Material, na medida em que ele só pode ser compelido a pagar tributos que tenham sido criados por meio de lei ordinária (da pessoa política competente). E, formal, já que, a cada instante, é dado ao contribuinte bater às portas do Judiciário (princípio da universalidade da jurisdição) a fim de que este Poder verifique se a Administração Fazendária agiu ou está agindo de conformidade com a lei, na cobrança tributária.

Em complemento, Carrazza (2013, p. 278) afirma que a garantia formal assegura a garantia material, pois, em suas palavras:

Com efeito, de nada adiantaria nosso ordenamento jurídico estipular que o contribuinte só pode ser compelido a pagar tributos com respaldo em lei se não fosse possível ao Judiciário perquirir, sempre que provocado, se a tributação está sendo levada a efeito de acordo com esta mesma lei, e mais, se ela é, ou não, constitucional.

Portanto, a inobservância dos princípios expressamente dispostos na Constituição permite que a obrigação tributária instituída seja questionada em juízo, que deverá efetuar o controle jurisdicional de constitucionalidade de todo e qualquer ato normativo que disponha contrariamente à Lei Maior, ainda que seja Emenda à Constituição.

Para tanto, o ordenamento jurídico pátrio adotou o sistema jurisdicional misto, que permite a realização de controle jurisdicional concentrado, o qual irá operar efeitos *erga omnes*, e é efetuado pelo STF, e também o controle jurisdicional difuso, que irá operar efeitos *inter partes*, e pode ser efetuado por qualquer juiz ou tribunal, observadas as regras de competência.

A verdade é que a lei tributária nem sempre está em total conformidade com os preceitos constitucionais, o que pode ocasionar “grande instabilidade quanto à própria exigência fiscal, quer no seu aspecto temporal, quantitativo, qualitativo e outros desdobramentos” (MOTTA. 2002, p. 11).

Conforme vimos, a lei instituidora de tributo deve ser editada observando-se as regras de competência e todo trâmite determinado pela Constituição, e também deve constar nela todos os elementos necessários para identificar o fato gerador da obrigação tributária, pois, quando esta não o faz abre

margem para incertezas quanto à sua incidência, e, conseqüentemente, favorece que a jurisprudência emanada por nossos tribunais tenha um caráter mais especulativo e inventivo.

O art. 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁹ (Lei nº 4.657/1942) determina ser função dos juízes e dos tribunais, havendo omissão na lei, decidir o caso de acordo a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito, permitindo, dessa forma, que haja certa margem de subjetivismo em suas decisões.

Observa-se que a própria lei cuja função é reger as normas, indicando como interpretá-las ou aplicá-las, determinando-lhe a vigência e a eficácia, disciplinando, portanto, a aplicação das leis em geral, possibilita a ocorrência do ativismo judicial.

Nesse sentido temos os ensinamentos de Cappelletti (1999, p. 27): “quanto mais vaga a lei e mais imprecisos os elementos do direito, mais amplo se torna também o espaço deixado à discricionariedade nas decisões judiciais.”

Logo, ainda que falte ao Poder Judiciário a legitimidade advinda do voto popular é inegável que a atuação deste é capaz de modificar a forma como as leis são interpretadas e aplicadas, possibilitando que a atividade jurisdicional tenha, ainda que em menor escala, caráter político.

Para asseverar o caráter político da atividade legislativa do Poder Judiciário fazemos uso das palavras de Cappelletti (1999, p. 42):

[...] o juiz é, por múltiplas razões, coagido a fazer obra criadora. Primeiro, porque toda norma tem necessidade de ser interpretada. Depois, porque nenhuma codificação poderia prever a diversidade das situações de vida, e a previsão do mais sábio dos legisladores é frustrada pelo progresso das técnicas, pelas modificações das condições econômicas e sociais, pela evolução dos costumes e pela variação da moral resultante disso. Mais do que o legislador, as cortes e os tribunais estão aptos a seguir passo a passo as alterações da sociedade e a estabelecer conexões até então despercebidas.

Nesse sentido, deve-se atentar para a crítica de Bonavides (1997, p. 441) que alerta: “a interpretação, quando excede os limites razoáveis em que se há de conter, quando cria ou ‘inventa’ *contra legem* [...] é perniciosa, assim à garantia como à certeza das instituições.”.

⁹ Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

Em complemento, Bonavides (1997, p. 272) afirma que o exercício da atividade legislativa pelo Judiciário pode levar a:

[...] um grave problema teórico, decorrente de o juiz ou tribunal nas faculdades desse controle assumir uma posição eminentemente política. Com efeito, ao adquirir supremacia decisória tocante à verificação de constitucionalidade dos atos executivos e legislativos, o órgão judiciário estaria tutelando o próprio Estado.

Ainda assim, há na doutrina a aquiescência quanto a esta atividade legislativa do Poder Judiciário tratando-se de regras cujos valores norteadores dependem de maior concretude para sua ideal incidência. Para ilustrar podemos citar os princípios do não confisco, da igualdade e da capacidade contributivo, pois princípios enquanto valores, os quais devem ser interpretados axiologicamente.

No entanto, conforme vimos no Capítulo I - O princípio da estrita legalidade tributária tem qualidade de princípio como limite objetivo, e em nenhuma hipótese ato normativo infraconstitucional, tampouco a jurisprudência, podem dispor contrariamente a este princípio, especialmente tratando-se de uma afronta direta a tantos preceitos constitucionais, conforme visto no capítulo anterior.

No capítulo seguinte será realizada análise de caso no qual a Suprema Corte no julgamento do RE nº 472.961/SC mitigou o princípio da estrita legalidade tributária em algumas decisões, sob o argumento que foi bem sintetizado nas palavras do Ministro Barroso: “a razoabilidade deve ser aferida, em primeiro lugar, dentro da lei. É a chamada razoabilidade interna, que diz com a existência de uma relação racional e proporcional entre seus motivos, meios e fins.”

Veremos que a mitigação do princípio da estrita legalidade tributária (princípio enquanto limite objetivo) face ao princípio da razoabilidade (princípio enquanto valor) tem como consequência a ineficiência das leis como ferramenta de promover a maior eficácia possível aos preceitos constitucionais, de forma a violar muitos princípios inerentes ao direito tributário.

Além do mais, permitir que sejam criadas exceções não contidas na Constituição a este princípio cuja função é resguardar o direito fundamental à propriedade face à insaciável cobiça arrecadadora do fisco, de forma que atos normativos infralegais determinem, conforme a discricionariedade do Poder Executivo, elementos constituidores da obrigação tributária, é indubitavelmente uma grave ofensa ao Sobreprincípio do Estado Democrático de Direito, pois

permite a instituição ilegítima de obrigação cuja edição legislativa deve obrigatoriamente observar o disposto na Constituição e também coloca o cidadão-contribuinte em situação de vulnerabilidade face ao Estado, haja vista que o equilíbrio e legitimidade havida na relação tributária estabelecida entre ambos encontram seu respaldo neste Sobreprincípio.

6 ESTUDO DE CASO

Realizada as devidas considerações acerca do princípio da estrita legalidade tributária, sobre as hipóteses previstas na Constituição que o excetua, a respeito da edição de ato normativo infralegal que regule matéria tributária, como as medidas provisórias e também por meio de delegação legislativa, e, por fim, acerca do controle jurisdicional da atividade legislativa, iremos partir agora ao estudo de caso.

O estudo de caso realizado neste trabalho propõe demonstrar a inconstitucionalidade da disposição contida no art. 10 da Lei nº 10.666/2003 que prevê a aplicação do multiplicador variável denominado Fator Acidentário de Prevenção (FAP) às alíquotas de Risco de Acidente do Trabalho (RAT) que incidem na contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho (SAT).

Por advento, devemos iniciar o estudo de caso a partir da análise do art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991¹⁰, que prevê em seu caput a exigência da contribuição Seguro Acidente do Trabalho (SAT) “e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho”.

A contribuição do SAT é exigida com o fim de custear os benefícios pagos a título de aposentadoria especial, que é regulada pelos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213/1991, e, nos termos do art. 57¹¹, pode ser concedida ao “segurado que tiver trabalhando sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, pelo período equivalente ao exigido para a concessão do benefício”.

¹⁰ Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

[...]

¹¹ Art. 57. A aposentadoria especial será devida, uma vez cumprida a carência exigida nesta Lei, ao segurado que tiver trabalhado sujeito a condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, durante 15 (quinze), 20 (vinte) ou 25 (vinte e cinco) anos, conforme dispuser a lei. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995)

Nos termos do § 4º¹² do referido dispositivo, a condição especial exigida para a concessão do benefício é o exercício de atividade laborativa na qual há a “exposição a agentes nocivos químicos, físicos, biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física”, sendo que a relação dos agentes nocivos será definida pelo Poder Executivo, nos termos do art. 58¹³ da mesma lei.

Conforme dispõe o art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991, a contribuição exigida deverá incidir “sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos”, ou seja, àqueles que são segurados da Previdência Social.

Neste ponto devemos destacar que o art. 195, § 9º, da CF/88¹⁴, determina que as contribuições para custeio da Seguridade Social incidentes sobre a folha de salários “poderão ter suas alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte [...]”.

E desta forma dispôs o art. 22, II, da Lei nº 8.212/1991¹⁵, determinando a aplicação das alíquotas, denominadas de Risco Acidente do Trabalho (RAT), que podem variar entre 1%, 2% e 3%, de acordo com o risco de acidente de trabalho existente na atividade preponderantemente exercida pela empresa, que

¹² § 4º O segurado deverá comprovar, além do tempo de trabalho, exposição aos agentes nocivos químicos, físicos, biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física, pelo período equivalente ao exigido para a concessão do benefício. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995)

¹³ Art. 58. A relação dos agentes nocivos químicos, físicos e biológicos ou associação de agentes prejudiciais à saúde ou à integridade física considerados para fins de concessão da aposentadoria especial de que trata o artigo anterior será definida pelo Poder Executivo. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

¹⁴ Art. 195. [...]

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

¹⁵ Art. 22. [...]

II – [...]

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

[...]

pode ser classificada de atividade com grau de risco leve, atividade com exposição média ao risco ou atividade com grave exposição ao risco.

Posteriormente, com o propósito de incentivar as empresas a investir em métodos de produção que sejam capazes de reduzir a ocorrência de acidentes no trabalho, para que conseqüentemente haja menor ocorrência de danos laborais em razão de acidentes, o legislador editou o art. 10 da Lei nº 10.666/2003, que prevê o multiplicador variável denominado Fator Acidentário de Prevenção (FAP), *in verbis*:

Art. 10. A alíquota de contribuição de um, dois ou três por cento, destinada ao financiamento do benefício de aposentadoria especial ou daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, poderá ser reduzida, em até cinquenta por cento, ou aumentada, em até cem por cento, conforme dispuser o regulamento, em razão do desempenho da empresa em relação à respectiva atividade econômica, apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social.

O referido dispositivo normativo prevê a possibilidade de aplicação do FAP, que consiste em um multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,50) a dois inteiros (2,00), às alíquotas RAT.

Dessa forma, pode haver a redução da alíquota incidente sobre a contribuição do SAT em até 50%, ou seja, pela metade, caso reste demonstrado que a empresa contribuinte invista em políticas de prevenção a acidentes de trabalho.

Contrario sensu, pode haver o aumento da alíquota em até 100%, ou seja, ao dobro, caso reste demonstrado que a empresa contribuinte não efetua investimentos em políticas de prevenção a acidentes de trabalho, tampouco não cumpra com as normas de saúde e segurança do trabalho.

Vejamos que o art. 10 da Lei nº 10.666/2003 dispõe expressamente que órgão do Poder Executivo, qual seja, o Conselho Nacional de Previdência Social, é que tem competência para dispor sobre a incidência do FAP na alíquota incidente sobre a contribuição do SAT.

Não obstante, com o fim de regular o FAP foi editado o Decreto nº 6.957/2009 que inseriu o art. 202-A no Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/1999), que determina:

Art.202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão reduzidas em até cinquenta por cento ou aumentadas em até cem por cento, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP. (Incluído pelo Decreto no 6.042, de 2007).

§ 1º O FAP consiste num multiplicador variável num intervalo contínuo de cinco décimos (0,5000) a dois inteiros (2,0000), aplicado com quatro casas decimais, considerado o critério de arredondamento na quarta casa decimal, a ser aplicado à respectiva alíquota. (Redação dada pelo Decreto no 6.957, de 2009)

§2º Para fins da redução ou majoração a que se refere o caput, proceder-se-á à discriminação do desempenho da empresa, dentro da respectiva atividade econômica, a partir da criação de um índice composto pelos índices de gravidade, de frequência e de custo que pondera os respectivos percentis com pesos de cinquenta por cento, de trinta cinco por cento e de quinze por cento, respectivamente. (Redação dada pelo Decreto no 6.957, de 2009)

(...)

§ 4º Os índices de frequência, gravidade e custo serão calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social, levando-se em conta: (Incluído pelo Decreto no 6.042, de 2007).

(...)

§ 5º O Ministério da Previdência Social publicará anualmente, sempre no mesmo mês, no Diário Oficial da União, os róis dos percentis de frequência, gravidade e custo por Subclasse da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE e divulgará na rede mundial de computadores o FAP de cada empresa, com as respectivas ordens de frequência, gravidade, custo e demais elementos que possibilitem a esta verificar o respectivo desempenho dentro da sua CNAE-Subclasse. (Redação dada pelo Decreto no 6.957, de 2009)

§ 6º O FAP produzirá efeitos tributários a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua divulgação. (Incluído pelo Decreto no 6.042, de 2007).

§ 7º Para o cálculo anual do FAP, serão utilizados os dados de janeiro a dezembro de cada ano, até completar o período de dois anos, a partir do qual os dados do ano inicial serão substituídos pelos novos dados anuais incorporados. (Alterado pelo Decreto no 6.957, DE 9/9/2009 – DOU de 10/9/2009)

§ 8º Para a empresa constituída após janeiro de 2007, o FAP será calculado a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao que completar dois anos de constituição. (Alterado pelo Decreto no 6.957, de 9/9/2009 – DOU DE 10/9/2009)

§ 9º Excepcionalmente, no primeiro processamento do FAP serão utilizados os dados de abril de 2007 a dezembro de 2008. (Alterado pelo Decreto no 6.957, DE 9/9/2009 – DOU de 10/9/2009)

§ 10º A metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social indicará a sistemática de cálculo e a forma de aplicação de índices e critérios acessórios à composição do índice composto do FAP. (Incluído pelo Decreto no 6.957, de 2009)

A partir da interpretação conjunta dos art. 10 da Lei nº 10.666/2003 e art. 202-A do Decreto nº 3.048/1999 resta claro que o coeficiente determinante para a aplicação do FAP é a comparação do desempenho da empresa contribuinte face ao desempenho médio das empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica (CNAE/Subclasse), sendo “os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social” (CNPS), conforme disposto em ambos os dispositivos normativos supramencionados (art. 10, *caput*, da Lei nº 10.666/2003 e art. 202-A, § 4º, do Decreto nº 3.048/1999).

Não bastasse a Lei nº 10.666/2003 conceder competência ao Poder Executivo por meio do CNPS para determinar a metodologia de aplicação do FAP, o Decreto nº 3.048/1999 reproduziu esta determinação que viola claramente o princípio da estrita legalidade tributária, expressamente disposto na Constituição.

Por sua vez, atendendo às disposições legais, o Conselho Nacional de Previdência Social editou as Resoluções CNPS nº 1.308/2009 e 1.309/2009, onde foram estabelecidos todos os aspectos relativos ao cálculo do FAP, excetuando-se os aspectos relativos ao Nexo Técnico Epidemiológico Previdenciário (NTEP).

Coube a estas Resoluções regular toda a metodologia a ser adotada para a apuração do FAP, a partir de fórmulas utilizadas para os cálculos dos índices de frequência de ocorrência dos acidentes, gravidade do evento ocorrido e custos da União com a concessão de benefícios aos assegurados, e seus respectivos percentuais, e, por fim, a fórmula que deve ser adotada no cálculo final do próprio FAP, a qual é representada por um índice composto.

Posteriormente foi editada a Resolução CNPS nº 1.316/2010, que apesar de não ter alterado os critérios para o cálculo do FAP, o regulamentou, de forma discricionária e pouco clara, conforme restará demonstrado, o critério de desempate entre as empresas que ocupam uma mesma posição na Subclasse CNAE, interferindo na aplicação do coeficiente incidente sobre a contribuição.

Destaca-se que antes do advento desta Resolução somente encontrava-se exarado no campo destinado às “Perguntas Frequentes sobre o FAP” no sítio eletrônico do Ministério da Previdência Social¹⁶.

¹⁶ <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/gfip-sefip-guia-do-fgts-e-informacoes-a-previdencia-social-1/fap-fator-acidentario-de-prevencao-legislacao-perguntas-frequentes-dados-da-empresa> Acesso em 15 nov. 2019.

Ainda que tenha havido a edição da Resolução nº 1.316/2010 a insegurança jurídica do FAP persiste, pois permanece a vedação à divulgação do número de ordem, e também dispôs a aplicação do valor máximo possível do FAP às empresas que não tenham apresentado notificação de acidente ou doença do trabalho.

Nesse sentido, Velloso (2010, p. 15):

Felizmente, o CNPS percebeu a injustiça que estava cometendo e corrigiu-a em parte, ao incorporar, na Resolução 1316/2010 (publicada no DOU de 15 de julho de 2010), uma exceção à “regra de empate”, de modo a atribuir o FAP 0,5 a todos os contribuintes que não têm registros de acidentes de trabalho.

Sem embargo, nos demais casos o CNPS não confere o percentil mais benéfico os contribuintes empatados na mesma posição.

Continua calculando-o com base na posição média. Ademais, em contrapartida à exceção criada para as empresas com índice zero de acidentes de trabalho, a Resolução nº 1316/2010 criou sanção tributária às empresas que tenham deixado de apresentar notificação de acidente ou doença do trabalho, fixando o seu FAP no patamar máximo (2,00) independentemente do valor do IC calculado, ou seja, em flagrante contrariedade aos ditames legais.

Com as alterações que a Resolução CNPS nº 1.316/2010 provocou na Resolução CNPS nº 1.308/2009 foram reveladas as fontes de dados utilizadas para o levantamento do FAP, apresentadas as definições adotadas para os conceitos que envolvem o cálculo do índice e estabelecidas as fórmulas para cálculo dos índices de frequência, gravidade, custo, e próprio do FAP. Vejamos:

a) índice de frequência de acidentes: este índice deve considerar todos os registros de acidentes e doenças ocasionadas pelo trabalho que devem obrigatoriamente, sob pena de sanção, serem informados pelo empregador ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), através de Comunicação de Acidente de Trabalho (CAT), e também os benefícios acidentários concedidos pela Autarquia em razão de acidente de trabalho, ainda que não exista CAT vinculada (NTEP).

O índice de frequência de acidentes deve calculado a partir do “número de acidentes registrados em cada empresa, mais os benefícios que entraram sem CAT vinculada, por nexo técnico/número médio de vínculo x 1.000 (mil)”;

b) índice de gravidade: por sua vez, este índice deve considerar a gravidade de cada acidente ocorrido e doença ocasionada em razão do trabalho, cada evento ocorrido terá uma importância na composição deste índice, o auxílio-

doença terá a importância de 10%, a aposentadoria por invalidez de 30%, e a pensão por morte terá a importância de 50%.

O índice de gravidade deve ser calculado a partir do “(número de benefícios auxílio doença por acidente (B91) x 0,1 + número de benefícios por invalidez (B92) x 0,3 + número de benefícios por morte (B93) x 0,5 + o número de benefícios auxílio-acidente (B94) x 0,1)/número médio de vínculo x 1.000 (mil)”;

c) índice de custo: por fim, este índice deve considerar os valores pagos pelo Estado a título de benefício aos assegurados, e será estipulado levando em consideração a natureza do evento ocorrido, o tempo de afastamento do trabalhador, ou no tempo de expectativa de sobrevida do segurado havendo a concessão de aposentadoria por invalidez ou pensão por morte.

O índice de custo deve ser calculado a partir do “valor total de benefício/valor total da remuneração paga pelo estabelecimento aos segurados x 1.000 (mil)”.

A partir da obtenção destes índices o MPS determina o posicionamento ocupado pela empresa em seu setor, elaborando uma espécie de ranking entre as empresas da mesma subclasse do CNAE, cuja colocação será determinada de acordo com cada um dos índices obtidos. Tendo sido definido a colocação da empresa tem-se o dado referente ao número de ordem que esta ocupa que deverá ser referente a cada um dos três critérios.

Deve ser destacado que os números de ordem das empresas não foram divulgados pelo MPS, ainda que o princípio da publicidade vigore pleno em matéria tributária, pois assegura outros princípios, tais como o da segurança jurídica e da ampla defesa, portanto, a publicidade é um elemento indispensável na validação do cálculo de qualquer tributo.

A partir do número de ordem obtido o MPS realiza o cálculo para determinar o percentil que irá incidir para cada empresa contribuinte referente a cada um dos critérios, utilizando-se da seguinte fórmula: **Percentil = $100 \times (\text{Nordem} - 1) / (n - 1)$** ; onde: “n” representa o número de estabelecimentos na Subclasse; e, “nordem” representa a posição do índice no ordenamento da empresa na Subclasse referente a cada um dos três critérios.

Calculado o percentil de ordem para cada um dos índices deve ser realizado o cálculo do índice composto, a partir do qual são definidos pesos para o percentil de ordem de cada um dos índices, e pretende dar o peso maior para a

gravidade, para que assim os eventos morte e invalidez tenham maior peso no cálculo do índice composto. O percentil de ordem de gravidade tem peso de 0,50, o percentil de ordem de frequência em peso de 0,35, e o percentil de ordem de custo tem peso de 0,15.

Assim, o custo que a acidentalidade representa não irá se sobrepor à frequência e gravidade desta. Dessa forma, a morte ou a invalidez de um trabalhador cujo benefício é menor não será menos gravosa à sua família que a morte ou a invalidez de um trabalhador cujo salário é maior.

Por fim, o índice composto (IC) calculado para cada empresa é multiplicado por 0,02 para que seja efetuada a distribuição dos estabelecimentos dentro de uma determinada CNAE-Subclasse, podendo variar de 0 a 2, sendo que aos valores inferiores a 0,5 receberão, por definição, o valor de 0,5, que é o menor possível para a incidência do FAP.

Portanto, a fórmula final para o cálculo do índice composto (IC) é a seguinte:

$$\text{IC} = (0,50 \times \text{percentil de gravidade} + 0,35 \times \text{percentil de frequência} + 0,15 \times \text{percentil de custo}) \times 0,02$$

O cálculo do FAP é realizado anualmente, considerando-se informações e dados cadastrados nos últimos dois anos anteriores ao ano de processamento.

Demonstrada a sistemática de apuração do FAP e a legislação que o regula passamos à exposição da inconstitucionalidade em razão a lesão ao princípio da estrita legalidade tributária que deve ser prontamente percebida dado que a regulamentação do procedimento adotado para realização do cálculo e aplicação do índice composto que influencia no *quantum* a ser pago a título de contribuição ao SAT foi realizada por meio de ato normativo infralegal.

Ainda que tenha sido atribuída natureza extrafiscal ao FAP não há como rejeitar que a contribuição ao SAT tem natureza tributária¹⁷, da espécie “contribuição social”, e, conforme demonstrado, o FAP compõe indissociavelmente o critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária do SAT.

Portanto, a validade de sua incidência deve ser verificada a partir da observância aos princípios inerentes ao direito tributário que se encontram

¹⁷ Precedentes do STF: RE 343.446; AI 586.109 AgR/MG; e, AI 577.406 AgR.

expressamente dispostos na Constituição, tais como os princípios da estrita legalidade tributária, publicidade, ampla defesa, contraditório, razoabilidade, proporcionalidade, isonomia e capacidade contributiva.

Observa-se que apesar do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 ter fixado as alíquotas do RAT para a incidência da contribuição do SAT, esta determinação foi realizada de forma a estipular os limites máximo e mínimo para a flutuação da alíquota, não havendo definição precisa quanto à sua aplicação.

Não obstante, foi previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2006 a aplicação do multiplicador variável FAP à alíquota RAT, sendo que a competência para regulamentação desta variável foi concedida ao Conselho Nacional de Previdência Social.

Portanto, para que seja possível estimar a alíquota efetiva do SAT devem ser efetuados cálculos cujas metodologias encontram-se previstas em atos normativos infralegais, que são os Decretos nº 3.048/1999, 6.957/2009 e as Resoluções CNPS nº 1.308/2009, 1.309/2009 e 1.316/2010.

Observa-se uma grave ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária, pois, a partir da observância deste, todos os critérios essenciais para a identificação do fato jurídico tributário devem estar previstos em lei em sentido estrito, conforme alhures aludido.

Com o fim de demonstrar a inconstitucionalidade aqui acolhida, transcrevo excerto de decisão proferida pelo Excelentíssimo Sr. Juiz Federal da 1ª Vara da Subseção da Justiça Federal de Florianópolis, Santa Catarina, Dr. Cláudio Roberto da Silva no processo nº 2009.72.00.013653-9/SC:

Em primeira análise, parece que a regulamentação em apreço conteve-se nas raias traçadas pelo art. 10 da Lei n. 10.666/06, apenas remetendo à fórmula FAP o instrumento de obtenção do estreitamento ou alargamento da alíquota anteriormente fixada, porém, ao fazê-lo, na verdade conferiu ao administrador a possibilidade de ampliar ou reduzir a alíquota, elemento substancial para a formação da relação jurídica tributária e que é reservada à Lei.

A instituição de elemento extra, nominado FAP, para viabilizar a progressividade das alíquotas da contribuição social em comento, na forma de coeficiente a ser multiplicado por suas alíquotas básicas, para somente então ter-se a efetiva a ser aplicada sobre a base de cálculo do tributo, não desnatura seu caráter de fator integrante do conceito de alíquota - esta sendo a relação existente entre a expressão quantitativa ou dimensível do fato gerador e o tributo correspondente. Em outras palavras, **o FAP é determinante da alíquota efetiva, enquanto critério para**

mensuração do tributo, e nesse passo compõe a matriz tributária. (grifo nosso)

Em mesmo sentido temos a decisão proferida por Juiz Federal de São Bernardo do Campo nos autos de nº 2009.61.14.009724-0:

Discute-se nos presentes autos se poderia a lei delegar ao regulamento a fixação das alíquotas referentes à contribuição ora em discussão.

De logo, insta asseverar que a Constituição Federal, ao contemplar o princípio da legalidade tributária no inciso I, do art. 150, estabeleceu, de forma clara, que os tributos somente podem ser disciplinados, em seus aspectos fundamentais (material, pessoal, quantitativo, espacial, etc), por lei em sentido formal.

Veja-se que o princípio da legalidade abrange tanto a instituição como a majoração dos tributos, estabelecendo limitações ao poder de tributar notadamente quanto ao aspecto quantitativo dos tributos, no qual se incluem as alíquotas e respectivas bases de cálculo. [...] Vale mencionar, no ponto, que as exceções à legalidade tributária encontram-se expressamente mencionadas na Constituição, como ocorre, v.g; no § 1º, do art. 153, sendo autorizado ao Poder Executivo alterar quantitativamente as alíquotas, por questões de política externa, cambial ou financeira.

Todavia, no que tange às contribuições sociais, não se verifica tal autorização constitucional para a delegação da definição das alíquotas referentes ao custeio do seguro de acidente do trabalho, o que tina de inarredável inconstitucionalidade a norma insculpada no art. 10 da Lei no 10.666/2003. [...] Posta assim a questão, é inegável que a delegação legislativa veiculada pelo art.10 da Lei 10.666/2003 excedeu os limites e permissivos constitucionais decorrentes da legalidade tributária.

Cumpra registrar que os Decretos no 6957/2009 e 6042/2007, a pretexto de estabelecerem os critérios de classificação das empresas para a apuração do FAP, estabelecem, em verdade, regras atreladas, inevitavelmente, à própria composição e fixação da alíquota da contribuição em testilha, o que se afigura defeso pelo ordenamento jurídico pátrio.(...) **Inegável, portanto, que houve indevida delegação ao administrador da possibilidade de aumentar ou diminuir a alíquota, que se traduz em aspecto fundamental da conformação jurídica do tributo em testilha.**

Reforça, ainda a impossibilidade de estabelecimento das alíquotas, tal como referidas nos mencionados dispositivos legais e regulamentares, a letra do art. 97, IV, do CTN, que preceitua que somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e sua base de cálculo, exsurgindo, daí, a manifesta ilegalidade da fixação das alíquotas por critérios estabelecidos em regulamento.

De início, vislumbra-se que a ausência da divulgação de dados referentes aos demais contribuintes centrados na mesma Subclasse que a autora impossibilita a correta verificação de sua classificação, porquanto utilizado um critério comparativo para definir a classificação da empresa, conforme estabelecido na Resolução MPS/CNPS n.o 1.308/09.

Agregue-se, ainda, que o fato de serem considerados benefícios não diretamente relacionados às condições de trabalho oferecidas

pela empresa também evidencia manifesta distorção na aferição do FAP. (*grifo nosso*)

A partir da leitura destas decisões, em especial nos trechos que foram destacados, resta claro que o FAP é um multiplicador variável que influencia substancialmente na determinação da alíquota RAT incidente sobre a contribuição de SAT, pois sua aplicação pode reduzir pela metade, ou aumentar ao dobro, o valor a ser pago a título de contribuição de SAT.

Não obstante, no que tange às contribuições sociais, não há previsão constitucional que autorize a delegação da definição das alíquotas referentes ao custeio do SAT ao Poder Executivo, dessa forma, a delegação infraconstitucional trazida pelo art. 10 da Lei nº 10.666/2003, que concede competência ao Regulamento da Previdência Social para regular a aplicação de fator multiplicador foi além dos limites e permissivos constitucionais no tangente ao princípio da estrita legalidade tributária.

É evidente a transgressão da previsão contida no art. 10 da Lei nº 10.666/2003 à Constituição, pois permite que a efetiva alíquota da contribuição do SAT seja definida em atos normativos infralegais, quais sejam: decretos e resoluções. Conforme alhures aludido, sendo que tais fontes devem se restringir na regulamentação e executoriedade de leis previamente editadas, não podendo trazer inovações ao ordenamento jurídico.

A partir de todo o exposto neste trabalho, não restam dúvidas que somente lei em sentido estrito, ou seja, elaborada pelo Poder Legislativo, devendo ser observados o procedimento para sua criação e a materialidade exigidos pela Lei Maior, é que tem o condão de inserir no ordenamento jurídico regras que determinem os elementos essenciais para identificação do fato jurídico tributário, afastando, assim, a discricionariedade da Administração Pública.

Em casos cujo objeto é semelhante é possível observar que o STJ firmou entendimento análogo ao aqui defendido. Vejamos o julgamento do REsp 133.310/SP, *in verbis*:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PARA O IAA – (CIDE) – RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO – RECURSO ESPECIAL SOBRESTADO – ILEGITIMIDADE DO INSTITUTO DO AÇÚCAR E DO ÁLCOOL PARA EXIGIR E PUBLICAR A CONTRIBUIÇÃO E O ADICIONAL COM ALÍQUOTAS MAJORADAS – ENTENDIMENTO DO STF (RE 214.206-9/AL, DJ de 29.05.98) - PERDA DE OBJETO – RECURSO ESPECIAL PREJUDICADO. - O eg. Supremo Tribunal Federal reconheceu

recepcionada pela Constituição de 1988 a contribuição instituída em favor do IAA pelo D.L. 308/67, alterado pelos Decretos-leis 1.712/79 e 1.952/82. - **É incompatível com a Nova Carta a possibilidade de a alíquota dessa contribuição variar ou ser fixada por autoridade administrativa, dado o princípio da legalidade.** - Entendimento do Pretório Excelso no RE 214.206-9-AL. - Recurso especial prejudicado por perda de objeto. (REsp 133.310/SP, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/05/2003, DJ 01/09/2003 p. 241) (*grifo nosso*)

Este entendimento também pode ser constatado no julgamento do REsp 900.015/RS, *in verbis*:

[...] 3. O princípio da legalidade, no Direito Tributário, impõe que todos os elementos da exação fiscal estejam previstos em lei, consubstanciando o denominado princípio da estrita legalidade, segundo o qual não apenas a integralidade da hipótese de incidência - em seus critérios material, espacial e temporal -, mas também a relação jurídico-tributária - em seus critérios pessoal e quantitativo-, devem, imprescindivelmente, constar em lei. 4. **O Poder Executivo não pode, por delegação, proceder à instituição da alíquota do tributo em foco, haja vista constituir elemento integrante da própria norma jurídico-impositiva.** 5. Destarte, somente após a vigência da MP 2.131/00, de 28/12/2000, e suas reedições, disciplinando e reestruturando a remuneração dos militares das Forças Armadas, e alterando a Lei no 6.880/80, passou a ser legitimamente considerado o percentual de 3,5% do valor do soldo, razão pela qual as quantias descontadas indevidamente, em momento anterior a essa data, devem ser devolvidas ao contribuinte. 6. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 7. Recurso especial desprovido. (REsp 900.015/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 01/12/2008) (*grifo nosso*)

A partir de toda matéria e jurisprudência expostas, resta claro que a regulamentação do FAP, em razão de consistir em um coeficiente a ser multiplicado na alíquota variável RAT da contribuição ao SAT, deve observar o princípio da estrita legalidade tributária, e somente pode ser regulada por lei em sentido estrito, pois não consta previsão constitucional excetuando a espécie tributária “contribuição” à observância ao princípio.

No entanto, paradoxalmente o STF firmou entendimento contrário no RE: 472.961/SC, no qual considera constitucional a regulamentação do FAP por meio infralegal, senão, vejamos:

CONTRIBUIÇÃO - SEGURO DE ACIDENTE DE TRABALHO - SAT - LEIS NºS 7.787/89, ARTIGOS 3º E 4º; 8.212/91, ARTIGO 22, INCISO II, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.732/98; DECRETOS NºS 612/92, 2.173/97 E 3.048/99; CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ARTIGOS 195, § 4º, 154, INCISO II, 5º, INCISO II, E 150, INCISO I - PRECEDENTE DO PLENÁRIO - RE Nº 343446-2/SC, RELATOR MINISTRO CARLOS VELLOSO, DJ DE 04.04.2003.1. O Pleno da Corte, em sessão realizada em 20 de março de 2003 - oportunidade na qual estive ausente em representação do Tribunal -, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 343.446-2/SC, assentou: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I. I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complr para a instituição da contribuição para o SAT. II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais. III. - **As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.** IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional. V. - Recurso extraordinário não conhecido. 2. As razões recursais contrariam o precedente. 3. Nego seguimento a este extraordinário. 4. Publique. Brasília, 21 de fevereiro de 2006. Ministro MARÇO AURÉLIO Relator (STF - RE: 472961 SC, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 21/02/2006, Data de Publicação: DJ 15/03/2006 PP-00095) *(grifo nosso)*

Vejamos que, segundo o entendimento do STF, a exigência de que conste na lei todos os elementos essenciais para a criação de um tributo não obsta que o regulamento complemente conceitos jurídicos indeterminados dispostos pela lei, pois nesta situação cabe ao decreto regulamentar promover a fiel execução da lei, conforme dispõe o art. 84, IV, da CF/88.

O ponto de discordância que traçamos ao entendimento do STF tem seu fundamento no art. 150, I, da CF/88, que exige expressamente a edição de lei na criação ou aumento de tributos. Conforme vimos, o FAP consiste em um coeficiente a ser multiplicado na alíquota variável RAT da contribuição ao SAT,

sendo capaz de provocar alterações substanciais aos valores pagos a título de contribuição ao SAT, que podem aumentar até ao dobro do valor definido antes de sua aplicação, o que pode causar severos danos no patrimônio da empresa contribuinte.

Além do mais, deve-se destacar que o legislador constituinte dispôs expressamente todas as hipóteses de exceção ao princípio da estrita legalidade tributária, e, considerando que não há previsão constitucional que autorize a delegação da definição das alíquotas referentes ao custeio do SAT ao Poder Executivo, resta clara a inconstitucionalidade da lei tributária que prevê a possibilidade de definição do valor cobrado a título de contribuição ao SAT pelo CNPS.

Para um estudo mais minucioso, faz-se interessante citação a excerto contido na ementa do RE nº 704.292/PR¹⁸, em que o STF admite a flexibilização

¹⁸ EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Contribuições. Jurisprudência da Corte. Legalidade suficiente. Lei nº 11.000/04. Delegação aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas do poder de fixar e majorar, sem parâmetro legal, o valor das anuidades. Inconstitucionalidade. 1. Na jurisprudência da Corte, a ideia de legalidade, no tocante às contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas, é de fim ou de resultado, notadamente em razão de a Constituição não ter traçado as linhas de seus pressupostos de fato ou o fato gerador. Como nessas contribuições existe um quê de atividade estatal prestada em benefício direto ao contribuinte ou a grupo, seria imprescindível uma faixa de indeterminação e de complementação administrativa de seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada. Precedentes. 2. Respeita o princípio da legalidade a lei que disciplina os elementos essenciais determinantes para o reconhecimento da contribuição de interesse de categoria econômica como tal e deixa um espaço de complementação para o regulamento. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade. 3. A Lei nº 11.000/04 que autoriza os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar as anuidades devidas por pessoas físicas ou jurídicas não estabeleceu expectativas, criando uma situação de instabilidade institucional ao deixar ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação – afinal, não há previsão legal de qualquer limite máximo para a fixação do valor da anuidade. 4. O grau de indeterminação com que os dispositivos da Lei nº 11.000/2000 operaram provocou a degradação da reserva legal (art. 150, I, da CF/88). Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais. Para o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu. 5. Não cabe aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas realizar atualização monetária em patamares superiores aos permitidos em lei, sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88. 6. Declaração de inconstitucionalidade material sem redução de texto, por ofensa ao art. 150, I, da Constituição Federal, do art. 2º da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004, de forma a excluir de sua incidência a autorização dada aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento, da integralidade do seu § 1º. 7. Na esteira do que assentado no RE nº 838.284/SC e nas ADI nºs 4.697/DF e 4.762/DF, as inconstitucionalidades presentes na Lei nº 11.000/04 não se estendem às Leis nºs 6.994/82 e 12.514/11. Essas duas leis são constitucionais no tocante às anuidades devidas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, haja vista que elas, além de prescreverem o teto da exação, realizam o diálogo com o ato normativo infralegal em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. 8. A modulação dos efeitos da

ao princípio da estrita legalidade tributária desde que “[...] a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo [...]”.

O RE nº 704.292/PR foi impetrado pelo Conselho Regional de Enfermagem do Paraná face a acórdão da 1ª Turma Recursal do Juizado Especial Federal do Paraná que havia assentado que as contribuições de classe estariam submetidas ao regime jurídico tributário, e, por esta razão, devem observar os princípios da legalidade e anterioridade.

O conselho arguiu legitimidade para fixar os valores das anuidades livremente por resolução, uma vez que tal prerrogativa seria garantida pelo art. 15, XI da Lei nº 5.905/1973 e art. 2º, *caput*, da Lei nº 11.000/2004, que permitem aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas fixarem, cobrarem e executarem as contribuições anuais.

Este julgado declarou inconstitucionais as disposições que concediam estas permissões, pois não foi estabelecido limite máximo para a fixação do valor da anuidade, sob o argumento de que esta disposição geraria “[...] uma situação de instabilidade institucional ao deixar ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação [...]”.

Por fim, a Suprema Corte se manifestou no sentido de que o grau de indeterminação contido na lei quanto ao valor a ser pago a título de contribuição “provocou a degradação da reserva legal (art.150, I, da CF/88). Isso porque a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais.”

O relator do processo, ministro Dias Toffoli votou contra o provimento ao recurso, e asseverou que, “para o contribuinte, surge uma situação de incerteza, pois não se sabe o quanto poderá ser cobrado enquanto que, para o fisco, significaria uma atuação ilimitada e sem controle.”.

declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco, motivo pelo qual é o caso de se indeferir o pleito. 9. Negado provimento ao recurso extraordinário. (RE 704292, Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-170 DIVULG 02-08-2017 PUBLIC 03-08-2017) (STF - RE: 704292 PR - PARANÁ, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 19/10/2016, Tribunal Pleno)

Por fim, ressaltou que “o regulamento autorizado não complementa o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, elemento essencial na definição do tributo, mas o regulamento o cria, inovando a ordem jurídica.”

Saltam aos olhos as similitudes contidas no objeto do RE nº 472.961/SC e do RE nº 704.292/PR, sendo que a errônea decisão proferida naquele recurso pode facilmente ser contraposta pelo argumento chave contido na acertada decisão proferida neste outro recurso.

Vejamos que o STF declarou inconstitucionais os dispositivos das Leis nº 5.905/1973 e 11.000/2004 que concediam competência aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas para fixar as contribuições anuais, pois não foi determinado limite máximo para a fixação do valor da anuidade, abrindo margem para discricionariedade na determinação de elemento essencial na definição do tributo, o que pode ocasionar em situação de incerteza ao contribuinte, que sequer terá ciência do valor que lhe será exigido a título de contribuição.

Por sua vez, o art. 10 da Lei nº 10.666 concede competência ao CNPS para regular a metodologia de aplicação do multiplicador variável FAP, que, atendendo a esta disposição, editou as Resoluções CNPS nº 1.308/2009, 1.309/2009 e 1.316/2010, onde foram estabelecidos todos os aspectos relativos ao cálculo do FAP, exceto àqueles relativos ao NTEP.

Mais precisamente na Resolução CNPS nº 1.316/2010, foram reguladas as fórmulas que devem ser utilizadas para o cálculo do índice composto, cujo valor determina qual será o importe a título de FAP que irá incidir sobre as alíquotas RAT.

Destaca-se, novamente, que este valor pode variar entre cinco décimos (0,50), o que irá reduzir o montante pago à título de contribuição ao SAT pela metade, e, dois inteiros (2,00), o que irá aumentar o montante pago à título de contribuição ao SAT ao dobro.

Vejamos que a regulamentação de um elemento determinante à identificação do fato gerador tributário, qual seja, o critério quantitativo, mais especificamente no que diz respeito à alíquota real aplicável, haja vista que o FAP altera a alíquota RAT, ficou a cargo do CNPS, configurando em exceção infraconstitucional ao princípio da estrita legalidade tributária.

Resta claro que a possibilidade do Poder Executivo regulamentar a aplicação de um multiplicador variável que pode ocupar um intervalo contínuo de cinco décimos (0,50) a dois inteiros (2,00) acarreta em substancial alteração no quantum a ser pago a título de contribuição ao SAT.

Reiterando as palavras do ministro Dias Toffoli no RE nº 704.292/PR, “[...] a remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais.”

Por fim, também deve ser mencionado que a regulamentação do FAP pelo CNPS pode ocasionar em uma situação de insegurança jurídica, pois abre margem para discricionariedade na determinação da alíquota real aplicável, e, portanto, do valor a ser pago a título de tributo, gerando ao contribuinte uma situação de dubiedade.

7 CONCLUSÃO

Conforme discutido no Capítulo 2 - O princípio da estrita legalidade tributária, tratando-se de matéria tributária a Constituição não se delimitou a disposição contida no art. 5º, II, que dispõe sobre o princípio da legalidade, para determinar a exigência de ato normativo para regulamentar sobre a instituição e majoração de tributos, e dispõe no art. 150, I, sobre o princípio da estrita legalidade tributária, que exige não somente a edição de ato normativo para criar ou majorar tributos, mas sim a edição de lei em sentido estrito, para que assim o Estado possa alcançar o patrimônio do cidadão-contribuinte.

A exigência de edição de lei pelo Poder Legislativo encontra justificativa tendo em vista o Sobreprincípio do Estado Democrático de Direito, pois a partir da edição legislativa realizada pelos parlamentares, que por sua vez foram eleitos para o exercício da função legislativa, e, portanto, exercer o papel de representantes do povo, temos democraticamente legitimada a instituição do tributo, pois efetuado com respaldo na soberania popular caracterizada que se manifesta em nosso ordenamento jurídico pela representação indireta.

A partir deste Sobreprincípio temos que não somente os jurisdicionados do Estado se encontram sujeitos à incidência da lei, que também irá vincular toda a Administração Pública, que deve a observar e a ela se sujeitar. Não temos, portanto, oposição entre Fisco e Contribuinte, pois tendo sido democraticamente efetuado o processo de legitimação do tributo o contribuinte torna-se integrante da ordem na qual se insere.

Destaca-se que o princípio da estrita legalidade tributária deve ser entendido sob duas perspectivas, a que o aborda a partir de seu sentido formal, cuja exigência é que a edição da lei que irá criar ou majorar tributo deve ser realizada observando-se todo o procedimento previsto na Constituição. E sob a perspectiva que o aborda a partir de seu sentido material, a exigência é que a lei instituidora do tributo conste todos os elementos necessários para identificar o fato jurídico tributário, quais sejam: critério material; critério espacial; critério temporal; critério subjetivo; e, critério qualificativo.

A própria Constituição cuidou de tratar das hipóteses de exceção à observância ao princípio da estrita legalidade tributária, estas exceções foram permitidas à majoração de tributos cuja natureza extrafiscal exige maior

flexibilidade para controle dos efeitos de sua incidência, a título de ilustração citamos os imposto sobre importação e sobre produtos industrializados, cujo domínio da Administração Pública sobre a alíquota aplicável pode estimular ou desestimular o consumo, possibilitando maior interferência do Estado sobre o mercado de consumo.

Haja vista que a própria Constituição dispõe sobre todas as exceções ao princípio da estrita legalidade, e considerando seu caráter rígido, toda e qualquer disposição infraconstitucional que contemple exceção ao referido princípio está, na verdade, contrariando ao disposto na Lei Maior, e deve ser declarada inconstitucional.

Além das exceções constitucionalmente previstas à observância ao princípio da estrita legalidade tributária também há previsão Constituição de outras espécies normativas que podem regulamentar matéria tributária, como as medidas provisórias e as leis delegadas, devendo observar as limitações quanto à edição destas espécies normativas.

No entanto, ainda que a Constituição disponha sobre todas as hipóteses de exceção ao princípio previsto no art. 150, I, o legislador infraconstitucional foi capaz de editar lei instituidora de tributo que concede competência ao Poder Executivo para que este disponha sobre critério identificador do fato jurídico tributário.

Para um estudo mais profundo tomamos como objeto de estudo o art. 10 da Lei nº 10.666/2003 que concede ao Conselho Nacional de Previdência Social competência para regular a sistemática de cálculo do multiplicador variável FAP, cuja incidência substancial no valor final pago a título de tributo, cuja variação está entre cinco décimos (0,50), o que irá reduzir o montante pago à título de contribuição ao SAT pela metade, e, dois inteiros (2,00), o que irá aumentar o montante pago à título de contribuição ao SAT ao dobro.

Conforme exposto a partir da doutrina e da jurisprudência, esta brecha para discricionariedade do Poder Executivo concedida pela legislação tributária em estudo viola frontalmente o princípio da estrita legalidade tributária, colocando o direito à propriedade do contribuinte-cidadão em risco, face a insaciável, e, no que tange à alíquota real incidente sobre a contribuição ao SAT, quase irrestrita, pretensão tributária do Estado.

Dessa forma, o referido diploma legislativo deve ser declarado inconstitucional, para que assim vigore os preceitos constitucionais que são resguardados pelo princípio da estrita legalidade tributária.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: RT, 1991.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 10. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Almedina, 1996.
- CAPPELLETTI, Mauro. **Juízes Legisladores?** (Tradução de Carlos Alberto Álvaro de Oliveira). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Paym, 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CLÈVE, Clémerson Merlin. A lei no Estado contemporâneo. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**. São Paulo, n. 21, ano 5, p. 124-138, out./dez. 1997.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da obrigação tributária**. 2. ed., São Paulo, 1971, p. 37. http://www.abdir.com.br/doutrina/ver.asp?art_id=&categoria=. Acesso em: 17 jan. 2010.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do processo legislativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4. ed. São Paulo: PC Editorial, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições sociais: uma figura "sui generis"**. São Paulo: Dialética, 2000.

HENSEL, Albert. Kruse H. W. **Gesetzmaessige Verwaltung**. Tatbestandsmaessige Besteuerung, in "Vom Rechtsschutz im Steuerrecht", Duesseldorf, 1960.

HENSEL, Albert. **Steuerrecht**. 3. Aufl. Berlin, 1933.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MOTTA, Artur Alves da. A crise do princípio da legalidade. **Revista Jurídica da Presidência**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2002. <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/780> Acesso em 15 nov. 2019.

NETTO, J. M. de Arruda Alvim. Da Jurisdição. **Revista Direito Público**. 1970.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ROTHMANN, Gerd Willi. O princípio da legalidade tributária. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, n. 109, p. 11-33, jul./set.1972. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/36954/35723>. Acesso em 10 nov. 2019.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **A crise da democracia no Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.